ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **DOKOTEX-PLUS s. r. o.,** se sídlem Nad Ovčírnou 826, Slavičín, zastoupena Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 2007, čj. 632/07-1200-702170, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 4. 2009, čj. 29 Ca 62/2007 - 49,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad ve Valašských Kloboukách (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 11. 11. 2002 kontrolu daně z příjmů právnických osob za rok 2001, jejímž předmětem bylo mj. prověření všech daňově účinných nákladů a výnosů. Na základě výsledků daňové kontroly doměřil správce daně žalobkyni daň ve výši 80 290 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 12. 2. 2003, čj. 7413/03/306970/1883).

[2] Správce daně dal posléze Finančnímu ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) podnět k nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru ve smyslu § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Důvodem tohoto

podnětu bylo chybné posouzení daňově účinného nákladu v podobě tvorby opravné položky k pohledávce za společností SK RIA, a. s. (dále jen „SK RIA“), kterou žalobkyně nabyla postoupením. Žalovaný prošetřil podnět správce daně a rozhodnutím ze dne 14. 6. 2005, čj. 8490/04/FŘ 120, nařídil přezkoumání dodatečného platebního výměru.

[3] V rámci přezkoumávání dodatečného platebního výměru vyzval správce daně žalobkyni k podání vysvětlení, jak byla zaúčtována pohledávka za společností SK RIA, k níž se vztahovala zaúčtovaná opravná položka, a k předložení relevantních účetních dokladů a listin. Správce daně dospěl ke zjištění, že opravná položka není daňově účinným výdajem. Po projednání výsledků přezkoumání se žalobkyní vydal správce daně dne 17. 2. 2006 rozhodnutí čj. 32426/05/306930/2443, kterým změnil dodatečný platební výměr tak, že doměřovaná daňová povinnost činí 1 014 320 Kč.

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí správce daně odvoláním, které však bylo zamítnuto v záhlaví označeným rozhodnutím žalovaného.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji výše označeným rozsudkem zamítl, neboť posoudil všechny žalobní body jako nedůvodné. Krajský soud dospěl k závěru, že byly splněny podmínky umožňující přezkoumání dodatečného platebního výměru dle § 55b daňového řádu, neboť platební výměr vykazoval právní vady [daňová účinnost opravné položky k pohledávce, tedy otázka aplikace § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů a § 3 zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů] a současně okolnosti nasvědčovaly tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Při přezkoumávání rozhodnutí se sice vychází ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době vydání rozhodnutí (§ 56a odst. 1 daňového řádu), to však nikterak neomezuje rozsah přezkoumávání, který je omezen zejména § 55b odst. 1 a 2 daňového řádu. Uvedený rámec však správní orgány nepřekročily. Žalobkyně dále z rozhodnutí správce daně ze dne 19. 1. 2006 dovozovala, že předmětem daňové kontroly nebyla otázka správnosti uplatnění nákladu vzniklého z titulu tvorby opravné položky k nakoupeným pohledávkám. Krajský soud k tomuto žalobnímu bodu uvedl, že předmětné rozhodnutí žalovaného se týkalo námitky žalobkyně proti postupu správce daně. Ten se v něm však nezabýval otázkou správnosti tvorby opravné položky, na rozdíl od rozhodnutí o nařízení přezkumu, rozhodnutí o výsledku přezkoumání a rozhodnutí o odvolání proti posledně uvedenému rozhodnutí. Krajský soud tedy neshledal žádný vztah mezi rozhodnutím správce daně ze dne 19. 1. 2006 a řešenou právní otázkou, proto vyhodnotil žalobní bod jako irelevantní. Soud rovněž odmítl polemiku žalobkyně, že správní orgány postupovaly jako při obnově řízení. Krajský soud uvedl, že není toho názoru, že by měla být ve věci nařízena obnova řízení. Ba naopak potvrdil, že správní orgány správně postupovaly formou přezkumného řízení.

[6] Krajský soud dále odmítl tezi žalobkyně, že přezkoumání rozhodnutí nelze využít k odstranění nezákonností, kterých se před tím správce daně dopustil. Soud osvětlil, že přezkoumávání rozhodnutí naopak náleží k mimořádným opravným prostředkům, a je proto určeno k odstraňování nezákonných rozhodnutí, a to i k neprospěchu daňových subjektů. Pro tento postup byly splněny všechny podmínky.

[7] Soud shledal nedůvodným i žalobní bod, dle něhož správce daně v rámci přezkoumávání dodatečného platebního výměru provést *de facto* opakovanou daňovou kontrolu, která je nepřípustná. Dle soudu byla provedena jen jedna daňová kontrola, a to hned na počátku. V průběhu přezkoumávání dodatečného platebního výměru vydal správce daně pouze výzvu dle § 55b a § 31 odst. 9 daňového řádu. Mezi daňovou kontrolou a výzvou jsou přitom významné odlišnosti. Výzva je procesním rozhodnutím, byla vydána na základě rozhodnutí žalovaného o nařízení přezkumu dodatečného platebního výměru, v němž žalovaný uvedl důvody přezkoumání platebního výměru a vytýčil směr dalšího řízení. Ostatně ze správního spisu nevyplývá, že by následné řízení spojené s předmětnou výzvou mělo charakter řízení dle § 16 daňového řádu, tedy že by pracovníci správce daně prověřovali daňový základ nebo zjišťovali další okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.

[8] Pokud jde o žalobní bod, že správce daně neprodloužil žalobkyni lhůtu pro vyjádření se k protokolu o projednání výsledku přezkumného řízení, i ten shledal soud neopodstatněným. Ve věci žádosti o prodloužení lhůty bylo vydáno samostatné rozhodnutí, které bylo předmětem samostatného odvolacího řízení, resp. následného samostatného soudního řízení, a proto se jím krajský soud nezabýval. Z procesní opatrnosti se přece jenom k této otázce vyjádřil. Uvedl, že při ústním jednání, na němž byl protokol pořízen, mohla žalobkyně uplatnit veškeré námitky a návrhy k obsahu protokolu. Měla možnost vyjádřit se k obsahu a závěrům protokolu, resp. jeho výsledku. Žalobkyně požádala o prodloužení lhůty k vyjádření a sama si stanovila lhůtu do 31. 11. 2005, kterou však nedodržela. Žalobkyni bylo umožněno vyjádřit se k obsahu předmětného protokolu, skutečnost, že její žádost o prodloužení lhůty byla zamítnuta, na tomto nic nemění. Časový prostor v řádu několika měsíců pro uplatnění případných dalších námitek považuje krajský soud za dostačující (rozhodnutí bylo vydáno až dne 17. 2. 2006).

[9] Pokud se týká rozsahu přezkumu dodatečného platebního výměru, pak jej správce daně dle krajského soudu provedl v tom rozsahu, který stanovil žalovaný v rozhodnutí o nařízení přezkoumání platebního výměru. Správce daně zcela respektoval stanovené meze.

II.
Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[10] Žalobkyně (dále jen "stěžovatelka") podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost. V prvé řadě uvádí že pro přezkum dodatečného platebního výměru nebyly splněny podmínky. Předpokladem povolení přezkoumání rozhodnutí dle § 55b daňového řádu je, že vydané rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy, nebo se zakládá na podstatných vadách řízení. V posuzovaném případě nebyla splněna ani jedna z těchto alternativních podmínek. Stěžovatelka nenalézá v předchozím řízení ani rozpor s právními předpisy, ani podstatné vady řízení. Dalším předpokladem je, že okolnosti musí nasvědčovat tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Naplnění této podmínky je velmi sporné. Ustanovení § 55b odst. 1 daňového řádu nelze vykládat tak, že nasvědčují-

li okolnosti, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, je zároveň splněna i podmínka rozporu rozhodnutí s právními předpisy. Zákonodárce naopak požaduje pro zahájení řízení o přezkumu splnění nejen podmínky důvodného podezření na nesprávně stanovenou daň, ale navíc i další rozpor s právními předpisy nebo alespoň podstatné vady řízení. Je-li nezákonnost rozhodnutí natolik silná, že dosahuje intenzity požadované v ustanovení § 55b odst. 1 daňového řádu, pak je možné daňové rozhodnutí přezkoumat.

[11] Stěžovatelka dále uplatnila námitku prekluze. K tomu nejprve uvádí, že zákon stanovuje pouze počátek lhůty, kdy lze zahájit řízení o mimořádném opravném prostředku, ale již nestanoví, dokdy je třeba řízení ukončit. Ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu se pro ukončení řízení o mimořádném opravném prostředku vůbec nepoužije. Řízení o mimořádném opravném prostředku netvoří s původním vyměřovacím řízením, jež bylo pravomocně ukončeno, jeden celek. Proto také již nelze § 47 daňového řádu aplikovat. Samotné rozhodnutí, kterým se nařizuje přezkumné řízení, ještě samo o sobě neznamená přímý zásah do pravomocného rozhodnutí. K takovému zásahu dojde až samotným rozhodnutím správce daně o změně daňové povinnosti na podkladě výsledků přezkumného řízení. Žádné úkony, které provádí správce daně či žalovaný v rámci řízení o mimořádném opravném prostředku, nemohou být způsobilé přerušit běh tříleté lhůty pro vyměření daně. Prekluzivní lhůta pro vyměření daně skončila dnem 31. 12. 2005. Rozhodnutí žalovaného o povolení přezkumného řízení ani následné rozhodnutí správce daně nemohou přivodit účinky předvídané v § 47 odst. 2 daňového řádu, neboť nejsou takovými úkony, které by směřovaly k vyměření daně. Pouze prověřují její správnost poté, co byla daň již pravomocně stanovena. Shodný názor je zřejmý z rozsudku NSS ze dne 14. 5. 2009, čj. 2 Afs 123/2008 - 75. Otázka, zda se prekluzivní lhůta počítá dle modelu "0 + 3", nebo "1 + 3", nehraje v daném případě žádnou roli.

[12] Další kasační námitkou stěžovatelky je, že rozhodnutí žalovaného nebylo v rozporu s § 17 odst. 7 daňového řádu doručeno zplnomocněnému zástupci stěžovatelky Ing. L., který podal odvolání a jeho doplnění.

[13] Rovněž se závěrem, že předmětem daňové kontroly byla i otázka správnosti daňového uplatnění nákladu vzniklého z titulu tvorby opravné položky k nakoupeným pohledávkám, stěžovatelka nesouhlasí. Tento závěr nejenže nemá oporu ve spisu, ale proti tomuto tvrzení stojí i rozhodnutí správce daně ze dne 19. 1. 2006, v němž správce daně na několika místech přesvědčeně obhajuje, že při daňové kontrole a při vydání dodatečného platebního výměru nebyla jejich obsahem problematika tvorby opravné položky k nakoupeným pohledávkám. Stěžovatelka má za to, že předmětný daňově uplatněný výdaj nebyl v rámci daňové kontroly posuzován, a tudíž nebyly dány podmínky pro přezkoumání dodatečného platebního výměru dle § 55b daňového řádu, poněvadž cestou přezkoumání výměru nemůže správce daně vtahovat do daňového řízení něco, co nebylo předmětem a důvodem pro vydání tohoto výměru. To je v rozporu s § 56a odst. 1 daňového řádu, neboť správce daně nevycházel z právního a skutkového stavu existujícího v době vydání přezkoumávaného rozhodnutí. Předmětem přezkoumání mohou být jen ty skutečnosti, které byly obsahem daňové kontroly, a tudíž i dodatečného platebního výměru. Stěžovatelkou prezentovaný názor má mít oporu v rozsudku NSS ze dne 28. 2. 2006, sp. zn. 7 Afs 130/2004, ze dne 14. 8. 2003, sp. zn. 5 A 88/2001, a v usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 2. 2004, sp. zn. IV. ÚS 582/03.

[14] Jestliže správce daně prováděl dokazování, když po stěžovatelce požadoval doklady týkající se nových skutečností, které nebyly předmětem původní daňové kontroly, ani předmětem původního dodatečného platebního výměru, nejedná se o přezkumné řízení, nýbrž o obnovu řízení. Z rozhodnutí správce daně ze dne 19. 1. 2006 totiž jasně vyplývá, že po ukončení daňové kontroly a po nabytí právní moci dodatečného platebního výměru zjistil správce daně, že stěžovatelka nezaúčtovala pohledávku za dlužníkem SK RIA. To jsou právě ty nové skutečnosti nebo důkazy, které mohou být důvodem pro obnovu řízení. Přesto lze pochybovat, zda byly splněny podmínky pro obnovu řízení, tedy zda se jedná o nové skutečnosti, jež bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně nemohly být uplatněny v řízení již dříve. Nebyly splněny ani podmínky pro přezkoumání dodatečného platebního výměru, neboť jeho předmětem mohou být pouze vady právní, na základě kterých byl tento výměr vydán. K nápravě vad skutkových cestou provádění dokazování slouží jiný mimořádný opravný prostředek, a to právě zmíněná obnova řízení.

[15] Stěžovatelka dále namítá, že u ní byla provedena opakovaná daňová kontrola. Připouští, že k opakování daňové kontroly může správce daně přistoupit, jsou-li přípustné mimořádné opravné prostředky. Pokud ovšem byla předmětem daňové kontroly prováděné v roce 2002 rovněž otázka správnosti daňového uplatnění nákladu vzniklého z titulu tvorby opravné položky na nakoupené pohledávky, pak totéž nemůže být předmětem opakované kontroly. Podporu pro tvrzení, že řízení prováděné po vydání rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2005 bylo daňovou kontrolou, spatřuje stěžovatelka v tom, že v průběhu daňového řízení byla vydána výzva ze dne 15. 8. 2005. Z ní je zřejmé, že daňové řízení prováděné správcem daně nemělo nic společného s přezkumným řízením, poněvadž se netýkalo tvorby opravné položky, nýbrž přezkoumání daňové povinnosti za rok 2001 jako takové, tedy daňové kontroly. Ze skutečností, že si správce daně nechal předložit hlavní knihu, deník, knihu analytické evidence, inventarizaci majetku a závazků k 31. 12. 2001 a doložit údaje uvedené v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2001 a v účetní závěrce k 31. 12. 2001, vyplývá, že správce daně zjišťoval nebo prověřoval daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001. Takto definuje § 16 daňového řádu daňovou kontrolu. Provedené daňové řízení tak svým charakterem skutečně odpovídá opakované daňové kontrole.

[16] Stěžovatelka odkazuje na judikaturu Ústavního soudu k opakované daňové kontrole, zejména na rozhodnutí sp. zn. II. ÚS 334/02, dle níž lze provést opakovanou kontrolu jen ze závažných důvodů, zejména zjistí-li se nové skutečnosti, které mohly mít vliv na správné stanovení daňové povinnosti. Nová kontrola musí svým rozsahem bezprostředně souviset s nově zjištěnými skutečnostmi. O jedné věci lze zásadně rozhodovat pouze jednou, v jednom řízení, výjimky z této zásady jsou relativně omezené a procesně přísně upravené. Proto nelze libovolně opakovat zjišťování skutečností, o něž se má rozhodnutí opírat, nýbrž se tak má dít zásadně pouze jedenkrát. Jedinou výjimkou je, že přestože správní orgán postupoval při daňové kontrole profesionálně a s odbornou péčí, vyšly po skončení daňové kontroly najevo skutečnosti, které mohou vést ke změně pohledu na skutkový základ věci (viz rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2006, čj. 2 Afs 31/2005 - 57). Jestliže tedy v důsledku neodborného nebo neprofesionálního postupu správce daně dodatečně vyšla najevo změna jeho názoru na daňově uplatněný náklad, nemůže to být

zásadně k tíži stěžovatelky, nýbrž pouze k tíži státu. Obdobný názor je obsažen v rozsudku NSS ze dne 19. 4. 2006, čj. 6 Ads 18/2005 - 65.

[17] V neposlední řadě stěžovatelka uvádí, že byla zkrácena na svých právech, když jí bylo znemožněno vyjádřit se ke zjištění uvedenému v protokolu o ústním jednání ze dne 17. 10. 2005. Stěžovatelka požádala o prodloužení lhůty, ale řízení o žádosti bylo zastaveno pro nezaplacení správního poplatku. S takovýmto postupem však stěžovatelka nesouhlasí, neboť poplatkovou povinnost splnila dne 17. 1. 2006, tedy ve lhůtě stanovené ve výzvě správce daně. Dle § 14 odst. 2 daňového řádu může daňový subjekt požádat o prodloužení správcovské lhůty před jejím uplynutím a správce daně je povinen o žádosti rozhodnout. Aby se však o takovou lhůtu jednalo, musí být uložena rozhodnutím správce daně, včetně poučení o právních důsledcích nedodržení této lhůty. Správce daně však lhůtu k vyjádření k protokolu o ústním jednání nestanovil rozhodnutím, ani nepoučil stěžovatelku o důsledcích nedodržení této lhůty. Jestliže tedy správce daně postupoval dle § 27 odst. 1 písm. f) daňového řádu, byl jeho postup nesprávný. Správce daně tak neměl vydat výzvu k zaplacení správního poplatku, neboť nemohl po stěžovatelce požadovat splnění poplatkové povinnosti. Z toho vyplývá, že nemohl vydat ani rozhodnutí o zastavení řízení pro neuhrazení správního poplatku. Rozhodnutí správce daně o výsledku přezkoumání dodatečného platebního výměru proto bylo vydáno, aniž by se stěžovatelka mohla vyjádřit k výsledku důkazního řízení, popř. navrhnout provedení dalších důkazů. Stěžovatelka v tomto směru poukazuje na rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2006, čj. 1 Afs 19/2005 - 78. Správce daně měl ve věci žádosti ze dne 27. 1. 2006 daňové řízení zastavit pro odpadnutí důvodu řízení podle § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Přesto takové rozhodnutí nevydal a předmětnou žádost zamítl, čímž zkrátil stěžovatelku na právu podat odvolání, které je v tomto případě nepřípustné dle § 14 odst. 13 daňového řádu. Nadto kdyby bylo řízení o předmětné žádosti zastaveno pro odpadnutí důvodu daňového řízení, představoval by stěžovatelkou uhrazený správní poplatek ve výši 300 Kč přeplatek, který by bylo možno použít na úhradu správního poplatku u předchozí žádosti ze dne 16. 12. 2005.

[18] Poslední kasační námitkou stěžovatelky je námitka neplatnosti rozhodnutí správce daně ze dne 17. 2. 2006 z důvodu, že jeho výrok neobsahuje částku a číslo účtu příslušné banky nebo spořitelního a úvěrového družstva, na nějž má být částka zaplacena. Dle nálezu Ústavního soudu ze dne 21. 7. 2004, sp. zn. II. ÚS 583/03, vysloví soud nicotnost rozhodnutí i bez návrhu, povinností soudu je zabývat se tvrzenou neplatností (nicotností) rozhodnutí. Z toho stěžovatelka dovozuje, že námitka neplatnosti není uplatněna pozdě a je přípustná, neboť dle Ústavního soudu znamená neplatnost a nicotnost totéž. S poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 21. 7. 2004, sp. zn. II. ÚS 583/03, stěžovatelka argumentuje, že výrokem rozhodnutí se rozumí vše počínaje předpisem daně a konče před poučením o opravných prostředcích. Lhůta k plnění, která je rovněž základní náležitostí rozhodnutí, není povinnou součástí výroku, ale je upravena samostatně pod písm. e) cit. ustanovení. V rozhodnutí správce daně ze dne 17. 2. 2006 je částka a číslo účtu uvedeno až za výrokem v části lhůty k plnění. Rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 7. 2005, čj. 6 A 76/2001 - 96, byl zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 17. 6. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 9/06.

[19] Stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.
Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[20] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 9. 7. 2009 poznamenává, že stěžovatelka uplatnila námitku neplatnosti rozhodnutí a námitku, že přezkoumání rozhodnutí dle § 55b daňového řádu není úkonem ve smyslu § 47 daňového řádu přerušujícím běh prekluzivní lhůty, teprve v kasační stížnosti. K takovým námitkám Nejvyšší správní soud nepřihlíží. Stěžovatelka je však opačného názoru, a proto se k nim žalovaný vyjádřil následujícím způsobem. Žalovaný je toho názoru, že stěžovatelka nepředkládá jediný závažný argument k přijetí závěru, že úkon podle § 55b daňového řádu nepřerušuje prekluzivní lhůtu. Stěžovatelka opomíjí všeobecnou aplikovatelnost § 47 daňového řádu. Procesní úkony správce daně jsou stěžejní ke správnému zjištění a stanovení daňové povinnosti a jako takové mají ten účinek, že přerušují běh tříleté prekluzivní lhůty. Naopak konkrétní hmotněprávní rozhodnutí znamenající samotné stanovení daně nelze chápat jako úkon přerušující běh prekluzivní lhůty, je však touto lhůtou limitován. Judikaturu, na níž stěžovatelka odkázala, nelze na věc aplikovat, neboť v rozsudku čj. 2 Afs 123/2008 - 75 jde primárně o povinnost přihlédnout k prekluzi z úřední povinnosti. Naopak v rozsudku čj. 6 A 76/2001 - 41 bylo rozhodnutí o povolení přezkoumání rozhodnutí označeno za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu.

[21] K námitce neplatnosti rozhodnutí žalovaný uvádí, že stěžovatelka směšuje pojem nicotnosti a neplatnosti, z čehož vyvozuje povinnost soudu přihlédnout k neplatnosti daňového rozhodnutí i bez námitky. Je přesvědčen, že toto konkrétní rozhodnutí může být stiženo nanejvýš vadou neplatnosti, nikoliv nicotnosti. Námitka nicotnosti by musela být uplatněna již v řízení před krajským soudem. Dodává, že peněžité plnění bylo stěžovatelce uloženo již dodatečným platebním výměrem. Je-li rozhodnutí následně změněno (zde cestou mimořádného opravného prostředku), zůstává v platnosti co do částí, které nejsou dotčeny pozdějším rozhodnutím. Stěžovatelce byla zcela prokazatelně sdělena daňová povinnost a číslo účtu, v jehož prospěch měla daňovou povinnost hradit, a to již v původním dodatečném platebním výměru. Požadavek na nové sdělování čísla účtu v rozhodnutí o přezkoumání je čistě formální, rozhodnutí obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti. Pokud jde o argument nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 583/03, v něm soud nevyřkl žádný obecně aplikovatelný závěr ohledně nicotnosti a neplatnosti rozhodnutí, pouze uzavřel, že předmětnými námitkami, které byly řádně uplatněny, se soud nezabýval.

[22] Ve vztahu k procesním výtkám stěžovatelky odkázal žalovaný na stranu 8 svého rozhodnutí, kde jsou tyto věci v celé šíři popsány. Předmětem daňové kontroly provedené v roce 2002 byla jednoznačně i otázka správnosti daňového uplatnění nákladu vzniklého z titulu tvorby opravné položky k nakoupeným pohledávkám. Tato skutečnost je prokázána z protokolu o ústním jednání ze dne 11. 11. 2002, zprávy o výsledku daňové kontroly, ze skutečnosti, že správce daně během kontroly pořídil kopii smlouvy o postoupení pohledávek, a z rozhodnutí žalovaného o povolení přezkoumání dodatečného platebního výměru a rozhodnutí správce daně o výsledcích přezkoumání. Stěžovatelkou uplatněnou námitku opírající se o rozhodnutí o námitce ze dne 19. 1. 2006 je třeba zásadně odmítnout jako neopodstatněnou. Pasáže citované stěžovatelkou

z rozhodnutí o námitce jsou vytrženy z kontextu, je třeba je zkoumat s ohledem na všechny skutečnosti prokázané v řízení. Stěžovatelka nepředkládá jediný důkaz, kterým by mohla svá tvrzení doložit. Z uvedeného rozhodnutí lze usuzovat pouze na to, že ve věci předmětného nákladu nebyla v rámci daňové kontroly prováděna dostatečně podrobná zjištění, což mělo za následek pochybení správce daně.

[23] Žalovaný je toho názoru, že podmínky pro obnovu řízení nebyly splněny, avšak podmínky pro přezkoumání rozhodnutí dle § 55b daňového řádu splněny byly. Dodatečný platební výměr byl totiž v rozporu s právními předpisy, došlo ke stanovení daně v nesprávné výši.

[24] K námitce opakované daňové kontroly odkázal žalovaný na stranu 5 svého rozhodnutí a rozsudky NSS čj. 5 Afs 223/2004 - 89 a 2 Afs 31/2005 - 57. Opakování daňové kontroly je přípustné jen tehdy, je-li důvod zopakovat proběhlé daňové řízení v jeho skutkové dimenzi, tj. znovu zjišťovat skutkový stav. Opakovaná daňová kontrola může proběhnout i v mezích rozsahu a důvodů přezkoumání daňového rozhodnutí. Nicméně správce daně daňovou kontrolu neopakoval, využití tohoto institutu nebylo pro zákonné rozhodnutí ve věci třeba. Dokazování ve věci proběhlo zcela v souladu s § 31 daňového řádu. Výzva správce daně čj. 29455/05/306930/2443 je pouze dílčím procesním rozhodnutím, ze kterého není možno usuzovat na provádění daňové kontroly, či dokonce nezákonnost samotného rozhodnutí o přezkoumání dodatečného platebního výměru. Stěžovatelka odkazuje ve své kasační stížnosti na několik soudních rozhodnutí, žalovaný se neztotožňuje s interpretací těchto rozhodnutí podávanou stěžovatelkou. Naopak, rozhodnutí NSS čj. 2 Afs 31/2005 - 57 a 5 Afs 223/2004 - 89 jednoznačně potvrzují správnost postupu správce daně. Rozsudek ve věci sp. zn. 7 Afs 130/2004 se týká jiné problematiky, stejně jako rozsudek ve věci sp. zn. 5 A 88/2001, tyto rozsudky nijak nerozporují postup správce daně v předmětné věci. Ani nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 512/02 nezpochybňuje postup správce daně, neboť v něm je řešena jiná otázka. Dle nálezu sp. zn. II. ÚS 334/02 je správce daně za určitých okolností oprávněn provést opakovanou daňovou kontrolu. Z těchto rozhodnutí přímo vychází další rozsudek NSS, na nějž poukazuje stěžovatelka, a to čj. 6 Ads 18/2005 - 65.

[25] Žalovaný popírá rovněž důvodnost námitky stěžovatelky, že byla v řízení zkrácena na právech, neboť jí nebylo umožněno vyjádřit se k výsledkům přezkumného řízení. Řízení o žádosti stěžovatelky o prodloužení lhůty pro vyjádření se k obsahu protokolu o ústním jednání bylo zastaveno v souladu s § 27 daňového řádu. Odvolání stěžovatelky proti tomuto rozhodnutí bylo žalovaným zamítnuto, důvody jsou vysvětleny v rozhodnutí ze dne 12. 1. 2007, jež je součástí spisu. Žalovaný doplňuje, že se stěžovatelka v kasační stížnosti nezmínila o podstatných skutečnostech, tj. že jí byly doručeny dva platební výměry, jimiž jí byla uložena poplatková povinnost. Dle § 59 odst. 2 daňového řádu se platba přijatá od daňového subjektu použije na nejstarší nedoplatky na dani (poplatku). Stěžovatelka uhradila dva správní poplatky à 300 Kč, žádosti o prodloužení lhůty však podala tři. Stěžovatelka tedy byla povinna uhradit tři správní poplatky, tj. v součtu 900 Kč. K žádosti o prodloužení lhůty ze dne 30. 12. 2005 nebyl uhrazen žádný poplatek. Stěžovatelka byla k uhrazení správního poplatku vyzvána, poučena o následcích nezaplacení poplatku. Jelikož poplatek ani na výzvu neuhradila, bylo řízení zastaveno. Pokud jde o protokol o ústním jednání ze dne 17. 10. 2005, stěžovatelka byla seznámena

s jeho obsahem (tj. výsledky důkazního řízení) téhož dne, sama požádala o stanovení lhůty pro vyjádření do 31. 10. 2005. Správce daně lhůtu opakovaně posunul, rozhodnutí o výsledku přezkoumání vydal až dne 17. 2. 2006. Z toho plyne, že bylo stěžovatelce umožněno vyjádřit se ke zjištěním správce daně.

[26] Žalovaný odmítá, že by bylo stěžovatelce doručováno v rozporu s § 17 odst. 7 daňového řádu. Stěžovatelka udělila generální plnou moc Ing. H., Ing. L. byla udělena jen substituční plná moc, na jejímž základě byl zmocněn ve věci veškerých záležitostí potřebných k řešení přezkumného řízení provedeného dle rozhodnutí žalovaného a probíhajícího na FÚ ve Valašských Kloboukách. Konkrétně byl zmocněn nahlížet do spisu a podávat veškerá podání a provádět veškeré úkony související s tímto řízením. Správce daně proto správně doručil rozhodnutí Ing. H.

[27] Na závěr žalovaný navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

IV.
Právní názor Nejvyššího správního soudu

[28] Kasační stížnost není důvodná.

[29] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou prekluze práva doměřit daň [důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., **IV.A.**]. Posléze se zabýval namítanými vadami daňového řízení [důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., **IV.B.**] – doručováním zástupci stěžovatelky (**IV.B.1**), otázkou, zda byla předmětná opravná položka prověřována při daňové kontrole (**IV.B.2**), naplněním podmínek pro přezkoumání dodatečného platebního výměru (**IV.B.3**), postupem správce daně po nařízení přezkoumání (**IV.B.4**), porušením práva stěžovatelky vyjádřit se ke zjištěním správce daně (**IV.B.5**).

[30] Stěžovatelka teprve v kasační stížnosti uplatnila námitku neplatnosti rozhodnutí správce daně o výsledku přezkoumání ze dne 17. 2. 2006, čj. 32426/05/306930/2443. Zásadně platí, že soudy přihlíží k vadám daňového rozhodnutí, které způsobují jeho neplatnost, pouze k námitce žalobce. Z moci úřední přihlíží soudy pouze k takovým důvodům neplatnosti rozhodnutí, které by současně činily rozhodnutí nicotným či nepřezkoumatelným (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, čj. 6 A 76/2001 - 96, publ. pod č. 793/2006 Sb. NSS (všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná na www.nssoud.cz). S tímto není v rozporu stěžovatelkou citovaný nález sp. zn. II. ÚS 583/03 ze dne 21. 7. 2004 (N 103/34 SbNU 91), v němž se uvádí, že soud vysloví nicotnost rozhodnutí i bez návrhu. V daném případě však stěžovatelka nenamítá nicotnost rozhodnutí správce daně o výsledku přezkoumání, nýbrž jeho neplatnost. Rozdíl mezi těmito pojmy byl právě ujasněn rozsudkem rozšířeného senátu. Stěžovatelka v kasační stížnosti správně poukazuje na to, že tento rozsudek rozšířeného senátu byl následně zrušen nálezem sp. zn. Pl. ÚS 9/06 ze dne 2. 6. 2009. Z bodu 46 nálezu však zcela jasně vyplývá, že se Ústavní soud nezabýval meritem věci, nehodnotil argumenty Nejvyššího správního soudu po stránce věcné. Důvodem pro zrušení rozsudku rozšířeného senátu bylo, že se Nejvyšší správní soud neřídil předchozím kasačním nálezem v dané věci. Právní názor vyjádřený v rozsudku NSS čj. 6 A 76/2001 - 96 je i nadále plně aplikovatelný,

Ústavní soud ho ve svém nálezu věcně neposuzoval (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 7. 2009, čj. 5 Afs 72/2008 - 71 ve věci *Fi.Bi.Li, s. r. o.*). Závěry vyjádřené v rozsudku rozšířeného senátu byly nadto převzaty dalšími rozhodnutími Nejvyššího správního soudu, které jsou stále v právní moci (např. rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2008, čj. 5 Afs 173/2006 - 74, či rozsudek ve věci *Fi.Bi.Li, s. r. o.*, cit. shora). I v těchto rozsudcích byl vyjádřen právní názor, že soud se zabývá neplatností daňového rozhodnutí pouze k námitce žalobce.

[31] Nejvyšší správní soud v soudním spise ověřil, že stěžovatelka neuplatnila námitku neplatnosti rozhodnutí správce daně o výsledku přezkoumání v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla. Rozhodnutí žalovaného bylo stěžovatelce doručeno dne 17. 1. 2007, lhůta pro podání žaloby uplynula dne 19. 3. 2007. V této době byla otázka vymezení pojmu nicotnosti a neplatnosti daňového rozhodnutí sjednocena rozsudkem rozšířeného senátu čj. 6 A 76/2001 - 96, který v tomto časovém úseku formálně existoval (zrušen byl až nálezem ze dne 2. 6. 2009). Stěžovatelka tedy podávala žalobu proti rozhodnutí žalovaného v situaci, kdy judikatura týkající se neplatnosti daňového rozhodnutí byla sjednocena rozsudkem čj. 6 A 76/2001 - 96, v němž bylo výslovně uvedeno, že soud se zabývá neplatností daňového rozhodnutí jen k námitce uplatněné v žalobě, z úřední povinnosti jen ve výjimečných případech. Ani po vydání rozsudku rozšířeného senátu čj. 6 A 76/2001 - 96 se právní náhled na předestřené otázky nezměnil. Nález sp. zn. Pl. ÚS 9/06 nepřinesl žádný judikatorní obrat. Nejvyšší správní soud proto vyhodnotil v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. námitku neplatnosti rozhodnutí správce daně o výsledku přezkoumání jako nepřípustnou, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla.

[32] Judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila, že norma obsažená v § 104 odst. 4 s. ř. s. se nevztahuje na situace, kdy v průběhu řízení před soudem došlo k překvapivému judikatornímu obratu. V takovém případě lze určitou námitku uplatnit poprvé dokonce až v řízení o kasační stížnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 - 155, publ. pod č. 1743/2009 Sb. NSS). V nyní projednávané věci však nejsou splněny podmínky pro aplikaci tohoto právního názoru, neboť v průběhu řízení před krajským soudem ani Nejvyšším správním soudem k žádnému judikatornímu obratu v této otázce nedošlo (viz body [30] a [31] shora).

IV.A.
Prekluze práva doměřit daň

[33] Stěžovatelka teprve v kasační stížnosti uplatnila dále námitku prekluze práva doměřit daň, neboť se domnívá, že úkony žalovaného a správce daně učiněné v řízení o přezkoumání dodatečného platebního výměru nejsou úkony ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, a nepřerušují běh prekluzivní lhůty. K uplynutí lhůty pro doměření daně došlo dne 31. 12. 2005.

[34] Jelikož tato právní otázka byla usnesením ze dne 15. 1. 2009, čj. 1 Afs 97/2008 - 73, postoupena k posouzení rozšířenému senátu, přerušil soud řízení usnesením ze dne 3. 11. 2009, čj. 1 Afs 85/2009 - 95. Stěžovatelka ve své kasační stížnosti ostatně opsala celou příslušnou pasáž právě z usnesení Nejvyššího správního soudu o postoupení věci rozšířenému senátu. Rozšířený senát rozhodl o předložené právní otázce usnesením ze dne

9. 3. 2010, čj. 1 Afs 97/2008 - 88. Následně soud rozhodl o pokračování v řízení o této kasační stížnosti usnesením ze dne 8. 4. 2010, čj. 1 Afs 85/2009 - 98. Současně zaslal účastníkům řízení výše uvedené usnesení rozšířeného senátu k případnému vyjádření. Účastníci však ve stanovené lhůtě žádné vyjádření soudu nepodali.

[35] Z ustálené judikatury Ústavního soudu plyne, že k prekluzi práva doměřit daň jsou správní soudy povinny přihlédnout i bez námitky (nálezy ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, a dále nálezy ve věcech stěžovatelky společnosti *HMB, spol. s r. o.* ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07, ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1139/08, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1418/07, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 1138/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 815/07, ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07, ze dne 23. 4. 2009, sp. zn. III. ÚS 1463/07, a ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07). Tento právní názor následně převzal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008 - 135 (publ. pod č. 1851/2009 Sb. NSS). V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud upřesnil, že správní soud má povinnost vypořádat otázku daňové prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo. Pokud účastník prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění rozhodnutí výslovně uváděl.

[36] Krajský soud vydal rozsudek v této věci dne 7. 4. 2009, tedy v době, kdy na webových stránkách Ústavního soudu již byly zveřejněny některé z výše citovaných nálezů zabývajících se otázkou prekluze, tj. nálezy sp. zn. II. ÚS 1416/07 ze dne 5. 2. 2009 (vyhlášeno 3. 3. 2009), sp. zn. I. ÚS 1169/07 ze dne 26. 2. 2009 (vyhlášeno 18. 3. 2009) nebo sp. zn. IV. ÚS 816/07 ze dne 2. 3. 2009 (vyhlášeno 24. 3. 2009). Lze předpokládat, že v době rozhodování krajského soudu byl tomuto soudu znám právní názor zastávaný Ústavním soudem na otázku prekluze v daňovém řízení (viz rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2009, čj. 1 Afs 86/2009 - 77, zabývající se shodnou otázkou ve vztahu k rozsudku krajského soudu ze dne 31. 3. 2009). Pokud se tedy krajský soud k této otázce v napadeném rozsudku nevyjádřil, má Nejvyšší správní soud za to, že se s ní *implicite* vypořádal tak, že právo doměřit daň nebylo prekludováno.

[37] Nejvyšší správní soud si v takovémto případě nejprve musí učinit úsudek o důvodnosti námitky prekluze práva doměřit daň. Teprve až postaví najisto, zda daň byla či nebyla doměřena v rámci prekluzivní lhůty, bude se zabývat otázkou přezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu ve vztahu právě k otázce prekluze. Soud dospěje k závěru, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný, pokud se krajský soud v odůvodnění rozsudku nevyslovil k otázce prekluze práva doměřit daň, neboť nebyl povinen tak učinit. Krajský soud tak není povinen učinit, pokud námitka prekluze nebyla v soudním řízení uplatněna, resp. k prekluzi krajský soud nemusel přihlédnout ani z úřední povinnosti, neboť k prekluzi nedošlo (viz rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2009, čj. 1 Afs 33/2009 - 124).

[38] Nejvyšší správní soud se vztahem mezi lhůtami pro doměření daně dle § 47 daňového řádu a lhůtami pro provedení mimořádných opravných prostředků zabýval v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2010, čj. 7 Afs 20/2007 - 73 ve věci *VOP 014,*

s. r. o. V něm zaujal právní názor, že pro řízení o mimořádných opravných prostředcích se uplatní lhůta dle § 47 odst. 1 daňového řádu jen v případech, kdy na ni zvláštní úprava těchto institutů v daňovém řádu přímo odkazuje. Tak tomu ovšem není v případě přezkoumání daňových rozhodnutí, neboť § 55b odst. 2 daňového řádu stanoví zvláštní lhůtu pro zahájení přezkoumání v délce dvou let následujících po roce, v němž nabylo právní moci přezkoumávané rozhodnutí. V této lhůtě musí být vydáno rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkoumání a současně doručeno daňovému subjektu. Je zcela nerozhodné, zda v mezidobí uplynula lhůta pro doměření daně dle § 47 odst. 1 daňového řádu, neboť ta již nemůže ovlivnit průběh přezkumného řízení ani řízení o odvolání proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání. Jestliže se na řízení o přezkoumání daňového rozhodnutí nevztahuje lhůta dle § 47 odst. 1 daňového řádu, nelze hovořit o tom, že úkony správce daně provedené v tomto řízení o mimořádném opravném prostředku přerušují běh prekluzivní lhůty. Rozšířený senát nicméně dodal, že řízení o přezkoumání daňového rozhodnutí musí být dokončeno ve lhůtě deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (§ 47 odst. 2 daňového řádu). Běh této desetileté lhůty nelze přerušit žádným úkonem v rámci přezkumného řízení. Správce daně musí v řízení o přezkoumání rozhodnutí postupovat tak, aby nedocházelo k průtahům ve smyslu § 34c daňového řádu a musí respektovat stanovené pořádkové lhůty.

[39] Právní názor reprodukovaný v bodě [38] zopakoval rozšířený senát i v usnesení ze dne 9. 3. 2010, čj. 1 Afs 97/2008 - 88. Shrnul, že rozhodnutí o povolení přezkoumání daňového rozhodnutí ani jiné úkony správce daně provedené v rámci řízení dle § 55b daňového řádu nemají za účinek přerušení lhůty pro doměření daně v původním vyměřovacím řízení a založení běhu lhůty nové, neboť taková lhůta již vůbec neběží. Za podmínky dodržení dvouleté lhůty pro zahájení řízení dle § 55b odst. 2 daňového řádu je správce daně vázán již jen desetiletou lhůtou pro doměření daně dle § 47 odst. 2 věty druhé daňového řádu.

[40] V nyní posuzované věci byla stěžovatelce pravomocně doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 dne 14. 2. 2003. Rozhodnutí o nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru dle § 55b odst. 1 daňového řádu vydal žalovaný dne 14. 6. 2005, stěžovatelce bylo doručeno dne 16. 6. 2005. Přezkoumání dodatečného platebního výměru bylo nařízeno ve lhůtě dle § 55b odst. 2 daňového řádu, která by uplynula až dne 31. 12. 2005. Rozhodnutí správce daně o výsledku přezkoumání ze dne 17. 2. 2006, čj. 32426/05/306930/2443, nabylo právní moci dne 17. 1. 2007, kdy bylo stěžovatelce doručeno rozhodnutí žalovaného o odvolání. Je tedy nepochybné, že daň byla pravomocné doměřena ve lhůtě 10 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (§ 47 odst. 2 věta druhá daňového řádu).

[41] Nejvyšší správní soud shrnuje, že řízení o přezkoumání dodatečného platebního výměru bylo nařízeno ve lhůtě dle § 55b odst. 2 daňového řádu. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že dodržení lhůty pro nařízení přezkoumání rozhodnutí nikterak nesouvisí s otázkou prekluze práva doměřit daň. Daň byla stěžovatelce pravomocně doměřena po přezkoumání původního dodatečného platebního výměru ve lhůtě dle § 47 odst. 2 věty druhé daňového řádu. Lhůta dle § 47 odst. 1 daňového řádu se v tomto případě neaplikuje, a tudíž ani nelze zvažovat, zda úkony správce daně či žalovaného v rámci řízení o přezkoumání dodatečného platebního výměru přerušily běh prekluzivní lhůty.

[42] Námitka prekluze práva doměřit daň tudíž není důvodná, krajský soud *implicite* posoudil tuto otázku v souladu se zákonem. Jelikož k prekluzi práva doměřit daň nedošlo a ani stěžovatelka tuto námitku v řízení o žalobě nevznesla, nebyl krajský soud povinen vypořádat se s touto otázkou v odůvodnění rozsudku. Rozsudek krajského soudu tudíž není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Tato kasační námitka není důvodná.

IV.B.
Vady daňového řízení

IV.B.1.
Doručování zástupci stěžovatelky

[43] Stěžovatelka dále namítla vadu řízení spočívající v tom, že žalovaný nedoručil žalobou napadené rozhodnutí Ing. R. L., ačkoliv to byl právě on, kdo podával v zastoupení stěžovatelky odvolání a doplnění odvolání. Tím mělo dojít k porušení § 17 odst. 7 daňového řádu.
[44] Ve správním spisu je založena generální neomezená plná moc ze dne 26. 8. 2005 udělená stěžovatelkou daňovému poradci Ing. J. H. dle § 10 daňového řádu pro všechny věci daní, odvodů, poplatků atd. V průběhu řízení před správcem daně po nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru byla do spisu založena substituční plná moc ze dne 14. 11. 2005, kterou Ing. H. jakožto zmocněnec stěžovatelky dále zmocnil k zastupování své osoby daňového poradce Ing. R. L. ve věci veškerých záležitostí potřebných k řešení přezkumného řízení.

[45] Daňový řád výslovně neupravuje oprávnění zmocněnce (daňového poradce) zvolit za sebe k provádění úkonů zástupce (tzv. substituta), avšak toto právo ani nevylučuje. Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, stanoví v § 6 odst. 7, že daňový poradce se při poskytování daňového poradenství podle smlouvy může dát zastoupit jiným daňovým poradcem. Zastoupení však nepřichází v úvahu, pokud s ním klient vyjádří nesouhlas.

[46] Pokud má účastník řízení zástupce s neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci (§ 17 odst. 7 daňového řádu). Doručování substitutovi naproti tomu nevyvolává právní účinky, které zákon spojuje s doručováním účastníkům řízení či jejich zástupcům (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 4. 11. 2003, čj. 1 As 4/2003 - 48, publ. pod č. 281/2004 Sb. NSS). Substitut (Ing. L.) totiž v řízení nevystupoval jako zástupce stěžovatelky, tím i nadále byl pouze Ing. H., jemuž jedinému udělila stěžovatelka plnou moc (srov. usnesení NSS ze dne 24. 6. 2003, čj. 2 As 8/2003 - 43). Shodné závěry jsou obsaženy i v pokynu Ministerstva financí č. D-159 k zastupování daňových poradců a advokátů v daňovém řízení, čj. 252/73 674/1997 ze dne 3. 10. 1997 (publ. ve Finančním zpravodaji č. 11/97).

[47] Žalovaný tedy postupoval v souladu se zákonem, pokud své rozhodnutí doručil daňovému poradci Ing. H., neboť ten byl zástupcem stěžovatelky s neomezenou plnou mocí. Tato kasační námitka je tedy nedůvodná.

IV.B.2.
Byla opravná položka předmětem prověřování v rámci daňové kontroly?

[48] Stěžovatelka dále namítá, že správce daně vtáhl prostřednictvím řízení dle § 55b daňového řádu do daňového řízení otázku oprávněnosti tvorby opravné položky, která však nebyla předmětem posuzování správcem daně během daňové kontroly.

[49] Ve správním spise je založen protokol o ústním jednání ze dne 11. 11. 2002, čj. 37552/02/306930/4082, při němž byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, aniž by její rozsah byl jakkoliv věcně omezen. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 13. 1. 2003, čj. 38139/02/306930/4082, je pod bodem II. uvedeno, že kontrola byla mimo jiné zaměřena na správnost daňově účinných nákladů a výnosů. Stěžovatelka v protokolu o ústním jednání ze dne 31. 1. 2003, čj. 4770/03/306930/4082, potvrdila, že jí byly vráceny veškeré doklady a písemnosti předložené pracovníkům správce daně provádějícím kontrolu. Zpráva o daňové kontrole neobsahuje žádná skutková zjištění týkající se tvorby opravné položky k pohledávce za společností SK RIA. Takový postup je však logický, neboť správce daně dospěl při provádění daňové kontroly k závěru, že stěžovatelka postupovala v tomto případě v souladu se zákonem. Správce daně nedoměřil stěžovatelce daň z příjmů právnických osob z důvodu, že by postupovala nesprávně při vytváření opravné položky k pohledávce za společností SK RIA. Nebyl proto žádný důvod k tomu, aby správce daně shrnul svá zjištění týkající se této účetní operace ve zprávě o daňové kontrole.

[50] Ústavní soud v nálezu sp. zn. IV. ÚS 121/01 ze dne 27. 8. 2001 (N 124/23 SbNU 205), výstižně poznamenal: „*Byl-li dodatečný platební výměr, který nemusí obsahovat odůvodnění jako nezbytnou součást rozhodnutí (§ 46 odst. 7, § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), vydán na základě předtím provedené daňové kontroly, pak závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole, neboť jiného podkladu, způsobilého následného přezkumu obsahujícího shrnutí dosavadního dokazování a jeho hodnocení, není.*“ Podmínky pro aplikaci tohoto právního názoru však nebyly v dané věci naplněny, neboť otázka oprávněnosti tvorby opravné položky k pohledávce nebyla důvodem pro doměření daně. Správce daně přitom musel vědět o existenci opravné položky vytvořené k pohledávce za společností SK RIA, neboť tvorba opravné položky jasně vyplývá z řádku č. 20 výkazu zisků a ztrát (položka H. – Zúčtování opravných položek do provozních nákladů), řádku č. 43 rozvahy (položka C.III.8 – Jiné pohledávky, sloupce korekce 2 a netto) a přílohy k účetní závěrce ke dni 31. 12. 2001 (čl. IV. –doplňující informace k rozvaze a výkazu zisků a ztrát), které stěžovatelka předložila správci daně spolu s daňovým přiznáním za zdaňovací období roku 2001.

[51] Žalovaný opírá své rozhodnutí i o skutečnost, že správce daně pořídil v průběhu daňové kontroly kopii smlouvy o postoupení pohledávky, která je opatřena podpisem jednatele stěžovatelky na doložce „kopie souhlasí s originálem“. To má dokládat, že tvorba opravné položky byla předmětem daňové kontroly. Ve správním spisu předloženém krajskému soudu a následně též Nejvyššímu správního soudu však žádná taková kopie smlouvy o postoupení pohledávky není. Ve spisu je založena pouze kopie smlouvy o postoupení pohledávky předaná stěžovatelkou správci daně dne 8. 9. 2005 v rámci řízení o

přezkoumání dodatečného platebního výměru (viz protokol o ústním jednání čj. 31756/05/306930/2443). Nepřípadná je i argumentace rozhodnutím žalovaného o nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru a rozhodnutím správce daně o výsledku přezkoumání, z nichž má vyplývat, že správce daně prověřoval oprávněnost tvorby sporné opravné položky. Podmínkou vydání těchto rozhodnutí je totiž právě skutečnost, že opravná položka byla během daňové kontroly prověřována. Ani tyto argumentační nedostatky žalovaného však nevedou k závěru, že opravná položka k pohledávce za společností SK RIA nebyla prověřována během daňové kontroly, neboť tato skutečnost dostatečně vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 11. 11. 2002 a zprávy o daňové kontrole (viz bod [49] shora).

[52] Stěžovatelka argumentuje textem odůvodnění rozhodnutí správce daně ze dne 19. 1. 2006, čj. 2460/06/306930/2443, z něhož údajně vyplývá, že opravná položka nebyla správcem daně při daňové kontrole prověřována. Stěžovatelka převzala do kasační stížnosti část odůvodnění tohoto rozhodnutí a tučným písmem zvýraznila tři pasáže. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že rozhodnutí správce daně ze dne 19. 1. 2006 se týká námitky stěžovatelky proti postupu pracovníků správce daně v přezkumném řízení. V odůvodnění rozhodnutí se nejprve uvádí, že předmětem dodatečného vyměření nebyla skutečnost, že daňový subjekt zaúčtoval tvorbu opravné položky na vrub nákladového účtu 558, aniž současně zaúčtoval pohledávku v účtové třídě 3 a inventarizoval ji. Toto tvrzení správce daně ovšem nikterak nedokládá, že by se správce daně tvorbou opravné položky při daňové kontrole nezabýval. Uvedené tvrzení pouze podpírá závěr, k němuž dospěl zdejší soud v bodě [49] shora, že zjištění správce daně ohledně předmětné opravné položky nebyly důvodem pro doměření daně dodatečným platebním výměrem.

[53] V rozhodnutí správce daně o námitce stěžovatelky je dále uvedeno, že ze zprávy o daňové kontrole, protokolů o ústním jednání pořízených během daňové kontroly, ani výzvy vydané během kontroly nevyplývá, že by správce daně prověřoval oprávněnost tvorby opravné položky. Nejvyšší správní soud připouští, že tato nepřesná formulace může být, jsa vytržena z kontextu, interpretována způsobem, který nabízí stěžovatelka. Tuto část odůvodnění rozhodnutí správce daně je však třeba vykládat v kontextu obsahu námitky stěžovatelky proti postupu pracovníků správce daně a celého odůvodnění rozhodnutí o námitce. Stěžovatelka totiž namítala, že správce daně si počíná v přezkumném řízení tak, že *de facto* provádí protizákonnou opakovanou daňovou kontrolu, neboť stěžovatelku vyzval k doložení hlavní knihy, deníku a knih analytické evidence, inventarizačních soupisů majetku a závazků atd. Správce daně v odůvodnění rozhodnutí o námitce uvedl, že má za to, že požadoval předložení pouze těch účetních dokladů a písemností, které jsou nezbytně nutné k přezkoumání dodatečného platebního výměru. Vydání výzvy k předložení uvedených účetních dokladů a písemností bylo nezbytné, neboť příslušná skutková zjištění nelze čerpat ze zprávy o daňové kontrole ani protokolů o ústních jednáních proběhnuvších v rámci daňové kontroly. I zde je nutno s odkazem na bod [49] shora uvést, že správce daně nikterak nepochybil, když svá skutková zjištění týkající se tvorby opravné položky k pohledávce za společností SK RIA, učiněná při daňové kontrole nevtělil do zprávy o daňové kontrole. Stěžovatelkou zvýrazněná část odůvodnění rozhodnutí správce daně tak nikterak nedokládá, že se správce daně nezabýval během daňové kontroly tvorbou opravné položky, nýbrž vysvětluje, proč bylo v rámci přezkumného řízení nezbytné vyzvat stěžovatelku k předložení některých účetních

dokladů a písemností, a proč se tedy nejedná o nadměrné zatěžování stěžovatelky ze strany správce daně.

[54] V třetí, stěžovatelkou zvýrazněné části odůvodnění rozhodnutí o námitce se uvádí, že správce daně zjistil, že stěžovatelka nezaúčtovala pohledávku, k níž vytvořila opravnou položku na příslušný účet účtové třídy 3 až po ukončení daňové kontroly a nabytí právní moci dodatečného platebního výměru. Ani toto tvrzení správce daně nesvědčí o tom, že by předmětem daňové kontroly nebyla tvorba opravné položky a její daňová účinnost. Toto tvrzení jen lapidárně vysvětluje důvod (pochybení správce daně), pro nějž bylo nařízeno přezkoumání dodatečného platebního výměru. K otázce zákonnosti nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru viz část IV.B.3 níže.

[55] Nejvyšší správní soud uzavírá, že otázka tvorby opravné položky k pohledávce za společností SK RIA a její daňové uznatelnosti byla předmětem daňové kontroly. Námitka stěžovatelky, že v průběhu řízení o přezkoumání dodatečného platebního výměru byly do řízení vtaženy otázky, které nebyly předmětem daňové kontroly, je nedůvodná.

IV.B.3.
Naplnění podmínek pro přezkoumání dodatečného platebního výměru

[56] Daňový řád v § 55b odst. 1 daňového řádu stanoví, že k přezkoumání daňových rozhodnutí lze přistoupit tehdy, pokud je rozhodnutí v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení (první podmínka s dvěma alternativami) a současně okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši (druhá podmínka) [shodně viz nález sp. zn. II. ÚS 271/96 ze dne 12. 11. 1997 (N 140/9 SbNU 253)]. Výklad této právní normy v obecné rovině není mezi účastníky řízení sporný, shodný právní názor zastává i krajský soud. Stěžovatelka však namítá, že nebyla splněna první podmínka. Domnívá se, že rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy tehdy, jestliže jsou vadné právní názory, na nichž spočívá. Je toho názoru, že důvodem pro nařízení přezkoumání byly nedostatky skutkových zjištění, k jejichž nápravě však může být využita jen obnova řízení.

[57] Nejvyšší správní soud předně zdůrazňuje, že přezkoumání daňových rozhodnutí dle § 55b daňového řádu je dozorčím prostředkem nápravným. Dozorčí prostředky obecně slouží k ochraně objektivního práva, a to i na újmu účastníkům [stanovisko pléna sp. zn. Pl. ÚS-st 12/2000 ze dne 19. 12. 2000 (ST 12/21 SbNU 484), rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2006, čj. 1 Afs 56/2004 - 114, publ. pod č. 1113/2007 Sb. NSS]. Hoetzel k tomu uvádí: „[V] *dozorčím právu má býti dozorčím úřadům poskytnuta možnost kdykoli způsobiti stav odpovídající velícím zájmům veřejným do ochrany těchto úřadů svěřených;* [...] *Řádné provádění dohlédacího práva může sice fakticky jíti k duhu i občanům (stranám), avšak to jsou pouhé reflexy, nikoli zamýšlený účel dozorčího práva, jež se vykoná i přes protest všech zájemníků.*“ (Hoetzel, J. Československé správní právo. Část všeobecná, 2. přepracované vydání, Melantrich, Praha 1937, s. 360).

[58] Správce daně v žádosti o nařízení přezkoumání daňového rozhodnutí ze dne 22. 12. 2004 adresované žalovanému uvedl, že v průběhu daňové kontroly byla nesprávně

posouzena tvorba opravné položky týkající se pohledávky zaevidované pouze v podrozvahové evidenci, která nebyla řádně zaúčtována na účtu 311 a nebyla inventarizována. V takovém případě nelze k pohledávce tvořit opravnou položku. Na straně 7 a 8 předkládací zprávy k odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání daňového rozhodnutí popsal správce daně okolnosti, za nichž vyšlo najevo, že daň byla stanovena v nesprávné výši. Po ukončení daňové kontroly a vydání dodatečného platebního výměru správce daně zjistil, že v rozvaze na řádku č. 43 (jiné pohledávky) je uvedena ve sloupci „brutto“ hodnota nula a ve sloupci „korekce“ částka mínus 2995 tisíc Kč. Z toho dovodil, že opravná položka byla vytvořena k pohledávce, o které nebylo účtováno na příslušném rozvahovém účtu pohledávek (účtová třída 3). Z těchto dokumentů dle Nejvyššího správního soudu vyplývá, že správce daně při daňové kontrole přehlédl, že pohledávka za společností SK RIA nebyla zaúčtována na výnosový rozvahový účet účtové třídy 3. Jedná se o nedostatek skutkových zjištění učiněných v daňovém řízení (v průběhu daňové kontroly).

[59] Dle § 16 odst. 1 daňového řádu se při daňové kontrole zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji (§ 31 odst. 2 daňového řádu). Správou daně se rozumí právo činit opatření potřebná ke <u>správnému a úplnému zjištění</u>, <u>stanovení</u> a splnění <u>daňových povinností</u> (§ 1 odst. 2 daňového řádu, zvýraznění doplněno).

[60] Správce daně v původním daňovém řízení porušil svoji povinnost, která mu je uložena § 31 odst. 2 daňového řádu, neboť nedostatečně vyšetřil skutkový stav. Pokud by při daňové kontrole postupoval s patřičnou důkladností a obezřetností odpovídající vysoce profesionálnímu výkonu veřejné správy, musel by veškeré skutečnosti rozhodné pro posouzení oprávněnosti tvorby opravné položky zjistit okamžitě. Tato otázka přitom byla předmětem daňové kontroly (viz část IV.B.2 shora). Jestliže tedy správce daně nedostatečně zjistil v daňovém řízení skutkový stav, zatížil tím své řízení podstatnou vadou. Nejvyšší správní soud neopomněl, že dodatečný platební výměr není co do částky daně, která byla stěžovatelce doměřena, přímo postaven na závěrech týkajících se opravné položky k pohledávce za společností SK RIA (viz bod [49] shora). To je ovšem způsobeno výše popsanou vadou řízení, jejímž důsledkem bylo doměření daně v nesprávné výši, tedy nedoměření daně za neoprávněně vytvořenou opravnou položku.

[61] Stěžovatelka v kasační stížnosti argumentuje tím, že k doplňování skutkových zjištění slouží obnova řízení. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že obnova řízení je v prvé řadě mimořádným opravným prostředkem, který je v dispozici daňového subjektu, teprve poté i dozorčím prostředkem. Přezkoumávání daňových rozhodnutí dle § 55b daňového řádu má povahu prostředku dozorčího. Každý z těchto prostředků má nastaveny podmínky, za nichž může být vykonán, odlišně.

[62] Obnova řízení směřuje toliko vůči pravomocným rozhodnutím. Jejím smyslem je zohlednit okolnosti významné pro správné zjištění skutkového stavu, které vyšly najevo až dodatečně po vydání rozhodnutí. Tento opravný prostředek tak neslouží k nápravě vad řízení či nápravě nezákonností daňového rozhodnutí. Nelze říci, že by se jím odstraňovaly deficity skutkového stavu zjištěného správcem daně v původním řízení. Okolnost, že

dodatečně vyšly najevo nové skutečnosti či důkazy, anebo dříve provedené důkazy za ukázaly být nepravdivými, nikterak nezpochybňuje, že správce daně vycházel v okamžiku vydání svého rozhodnutí z dostatečně zjištěného skutkového stavu. Obnova řízení pouze umožňuje, aby proběhlo řízení nové, v němž budou zohledněny dodatečně najevo vyšedší skutečnosti, důkazy a jiné okolnosti zpochybňující provedené dokazování a posouzení předběžných otázek, s jejichž pomocí bude stanoven nový skutkový základ rozhodnutí.

[63] Přezkoumání dle § 55b daňového řádu se vztahuje i k nepravomocným rozhodnutím, která jsou nezákonná, anebo jím předcházející řízení bylo stiženo podstatnou vadou. Přezkoumání tedy slouží k nápravě od počátku vadných rozhodnutí.

[64] V nyní posuzovaném případě nemohl správce daně postupovat cestou obnovy řízení, neboť předmětné skutkové důvody zde existovaly již v době vydání dodatečného platebního výměru a mohly být uplatněny v původním daňovém řízení. Správce daně zatížil původní řízení vadou spočívající v nedostatečném zjištění skutkového stavu a tato vada nemůže být odstraňována při obnově řízení (viz bod [62] shora), ale toliko cestou přezkoumání dodatečného platebního výměru (viz bod [63] shora).

[65] Správce daně nemohl skutečnosti svědčící o neoprávněném vytvoření opravné položky k pohledávce za společností SK RIA prověřit novou daňovou kontrolou, aniž by byly splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků, a dodatečně doměřit daň na základě zjištění učiněných v jejím rámci. Ústavní soud v nálezu sp. zn. II. ÚS 334/02 ze dne 13. 5. 2003 (N 63/30 SbNU 129) totiž uvedl, že *„daňovou kontrolu je možno opakovat jen ze závažných důvodů, zejména zjistí-li správce daně nové skutečnosti (tj. skutečnosti, které v době provádění původní daňové kontroly neměl k dispozici), které by mohly mít vliv na správné stanovení daňové povinnosti.“* V nálezu sp. zn. III. ÚS 510/02 ze dne 15. 5. 2003 (N 64/30 SbNU 135) dovodil, že aby byla opakovaná daňová kontrola přípustná, *„musí být z vymezení předmětu této opakované daňové kontroly jednoznačně patrno, že její zaměření není totožné s předmětem předcházející daňové kontroly, resp. finanční úřad musí uvést, jaké důvody či skutečnosti, případně i dříve neznámé, ho k takovému (dalšímu) postupu vedou.“* Tyto podmínky by v daném případě splněny nebyly, neboť prověřování tvorby opravné položky bylo předmětem původní daňové kontroly (nebyla by zde odlišnost v předmětech kontrol, viz část IV.B.2 shora) a nová kontrola by nebyla opodstatněna ani novými skutečnostmi, které vyšly najevo teprve po vydání dodatečného platebního výměru (viz bod [64] shora). Daňový řád obecně nevylučuje, aby pravomocně vyměřená daň mohla být následně měněna, přičemž dodatečné platební výměry lze vydávat i opakovaně (§ 46 odst. 7 daňového řádu, k tomu viz rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2005, čj. 2 Afs 80/2004 - 72, publ. pod č. 547/2005 Sb. NSS). Změny pravomocně vyměřené daně lze však dosáhnout pouze prostřednictvím mimořádných opravných prostředků, mezi něž daňový řád v rozporu s doktrinálním rozlišováním zařazuje i přezkoumávání daňových rozhodnutí (viz rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2006, čj. 2 Afs 31/2005 - 57, publ. pod č. 868/2006 Sb. NSS).

[66] Argumentace stěžovatelky, že došlo k porušení § 56a odst. 1 daňového řádu, je lichá. Správce daně totiž důsledně vycházel ze skutečností a důkazů, které existovaly ke dni vydání přezkoumávaného rozhodnutí. Je přitom nerozhodné, že některé skutečnosti, které správce daně v řízení dle § 55b daňového řádu zohlednil, vyšly najevo až po vydání

přezkoumávaného dodatečného platebního výměru. Podstatné je, že tyto skutečnosti existovaly již v okamžiku vydání výměru, ovšem správce daně k nim nesprávně nepřihlédl. Ustanovení § 56a odst. 1 daňového řádu brání tomu, aby správce daně při přezkoumání daňových rozhodnutí vycházel ze skutečností, které nastaly teprve po vydání přezkoumávaného rozhodnutí.

[67] Nejvyšší správní soud shrnuje, že předchozí daňové řízení, které vyústilo ve vydání dodatečného platebního výměru, bylo stiženo podstatnou vadou, která měla za následek doměření daně v nesprávné výši. Byly tak splněny obě podmínky § 55b odst. 1 daňového řádu pro nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru. Slovy prof. Hoetzela, žalovaný využil dozorčího prostředku, jímž disponuje, aby způsobil stav odpovídající velícím zájmům veřejným do ochrany jemu svěřených (viz bod [57] shora). Tímto veřejným zájmem je ochrana fiskálních zájmů státu (§ 2 odst. 1 daňového řádu), spočívající ve správném a úplném zjištění a stanovení daně.

[68] Stěžovatelka má nepochybně pravdu v tom, že nastalá situace (tj. vada předchozího řízení) byla způsobena pochybením správce daně. Je přitom nerozhodné, zda se tak stalo z důvodu prostého přehlédnutí ze strany pracovníků správce daně, či snad neprofesionálního výkonu veřejné správy. Se stěžovatelkou však nelze již souhlasit v tom, že toto pochybení nelze napravit cestou přezkoumání daňového rozhodnutí. Jsou to totiž právě nápravné dozorčí prostředky, kterými nadřízené orgány dohlížejí na výkon veřejné správy orgány podřízenými a jimiž lze za dodržení zákonem stanovených podmínek nedostatky v rozhodovací činnosti podřízených orgánů odstranit. Právní závěry obsažené v rozsudku NSS čj. 2 Afs 31/2005 - 57, cit. v bodě [65] shora, a rozsudku ze dne 19. 4. 2006, čj. 6 Ads 18/2005 - 65, na něž stěžovatelka poukazuje a jejichž podstatou je, že následky neprofesionálního postupu správních orgánů při provádění kontroly musí jít k tíži státu, se vztahují na případy, kdy nejsou splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků (včetně prostředků dozorčích), a proto je vyloučeno provedení opakované daňové kontroly. V tomto se však nyní posuzovaný případ podstatně liší.

[69] Krajský soud i žalovaný kvalifikovali pochybení správce daně při prověřování tvorby opravné položky jako rozpor dodatečného platebního výměru s právními předpisy. Nejvyšší správní soud tento názor nesdílí a považuje pochybení správce daně za podstatnou vadu řízení (viz body [58] a [60]). Nicméně nesprávná kvalifikace ze strany krajského soudu není důvodem pro zrušení rozsudku, neboť plně postačí tento právní závěr korigovat. Rozpor daňového rozhodnutí s právním předpisem a podstatná vada řízení jsou dva alternativní důvody první podmínky nařízení přezkoumání rozhodnutí (viz bod [56] shora). Nejvyšší správní soud dospěl ke svému závěru na základě týchž skutečností, na nichž postavil své rozhodnutí i krajský soud, pouze je podřadil pod jiný ze dvou alternativních důvodů. Přitom je podstatné, že Nejvyšší správní soud se ztotožnil s krajským soudem v jeho konečném závěru o tom, že správní orgány nepochybily, pokud shledaly důvody pro nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru za naplněné (shodně rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2009, čj. 5 Afs 104/2008 - 66).

[70] Kasační námitka je nedůvodná.

IV.B.4.

Postup správce daně po nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru

[71] Stěžovatelka dále namítá, že správce daně prováděl v řízení o přezkoumání platebního výměru *de facto* opakovanou daňovou kontrolu, neboť prověřoval shodné skutečnosti jako v případě původní daňové kontroly, požadoval předložení úplného účetnictví.

[72] Ze správního spisu vyplývají tyto skutečnosti. Rozhodnutím ze dne 14. 6. 2005, čj. 8490/04/FŘ 120, nařídil žalovaný přezkoumání dodatečného platebního výměru za účelem jeho změny. Dle odůvodnění tohoto rozhodnutí bylo následným šetřením zjištěno, že nebyla dodatečně vyměřena daň za to, že stěžovatelka zúčtovala dne 27. 11. 2001 na vrub nákladového účtu 558 tvorbu opravné položky ve výši 2 994 879 Kč k pohledávce. O této pohledávce však nebylo účtováno na příslušném účtu pohledávek účtové třídy 3, pohledávka byla evidována na podrozvahovém účtu. Za daných okolností není opravná položka daňově účinným nákladem [§ 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, § 3 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů]. Žalovaný uvedl, že pokud se potvrdí, že stěžovatelka danou pohledávku nevykázala v rozvaze, nepředstavuje tvorba opravné položky daňově účinný náklad. Dále zavázal správce daně prověřit, proč je na řádku 10 daňového přiznání uvedena částka ve výši 2 226 872 Kč jako hospodářský výsledek před zdaněním, a nikoliv částka ve výši 2 227 872 Kč, která vyplývá ze zůstatků jednotlivých výsledkových účtů.

[73] Správce daně následně vydal dne 15. 8. 2005 výzvu čj. 29455/05/306930/2443 dle § 55b a § 31 odst. 9 daňového řádu. Tou vyzval stěžovatelku k předložení hlavní knihy, deníku a knih analytické evidence, inventarizace majetku a závazků, to vše ke dni 31. 12. 2001. Dále vyzval stěžovatelku k doložení a prokázání oprávněnosti tvorby opravné položky k pohledávce dle dokladu ú1 z 27. 11. 2001 (účtováno MD 558) a způsobu, kterým bylo účtováno o pohledávce, k níž byla tato opravná položka vytvořena.

[74] Dne 1. 9. 2005 proběhlo ústní jednání (protokol čj. 30940/05/306930/2443), při němž stěžovatelka předala správci daně hlavní knihu, rozvahu, výsledovku, přehled aktiv a pasiv, nákladů a výnosů, účetní deník. Správce daně se dotázal stěžovatelky, proč nyní předaná účetní závěrka obsahuje jiné údaje týkající se pohledávek než účetní závěrka předaná spolu s daňovým přiznáním. Další otázka směřovala k osvětlení důvodů, proč stěžovatelka evidovala pohledávku za společností SK RIA na podrozvahovém účtu. Na závěr jednání se správce daně dotázal, proč je na řádku č. 10 daňového přiznání uvedena jiná částka, než je hospodářský výsledek dle výkazu zisků a ztrát.

[75] Další ústní jednání se uskutečnilo dne 8. 9. 2005 (protokol čj. 31756/05/306930/2443), na němž stěžovatelka předložila inventurní soupisy 13 rozvahových účtů, kopii dokladu F/1652001 z 27. 11. 2001, kterým bylo účtováno o postoupení pohledávky, kopii dokladu ú1 z 27. 11. 2001, kterým byla proúčtována tvorba oprávky k pohledávce, kopii smlouvy o postoupení pohledávky z 27. 11. 2001 a originály rozvahy a výkazu zisků a ztrát k 31. 12. 2001. Správce daně se zeptal stěžovatelky, proč jsou účetní doklady s vyšším číslem účtovány s dřívějším datem než doklady s nižšími čísly.

[76] Při posledním ústním jednání, které proběhlo dne 17. 10. 2005 (protokol čj. 34190/05/306930/2443), shrnul správce daně dosavadní průběh řízení a seznámil stěžovatelku se svým hodnocením předložených účetních dokladů a písemností, stejně jako vyjádření stěžovatelky. Správce daně dále podrobně osvětlil stěžovatelce právní hodnocení skutkových zjištění. Na žádost stěžovatelky jí správce daně stanovil lhůtu pro vyjádření se k uvedeným zjištěním do 31. 10. 2005, stejnopis protokolu o ústním jednání byl předán stěžovatelce.

[77] Přezkoumávání daňových rozhodnutí zpravidla nevyžaduje objasňování skutkových otázek, nicméně mohou se vyskytovat případy jako je tento, kdy k odstranění vady řízení je nezbytné zopakovat či doplnit dokazování. Na tomto místě je třeba zopakovat, že v nyní posuzovaném případě nebyla zjištění správce daně učiněná při daňové kontrole ohledně tvorby opravné položky k pohledávce za společností SK RIA zachycena ve zprávě o daňové kontrole (viz bod [49] shora). Doklady předložené stěžovatelkou při daňové kontrole jí byly vráceny (viz protokol o ústním jednání ze dne 31. 1. 2003, čj. 4770/03/306930/4082). Správce daně si proto v rámci řízení dle § 55b daňového řádu musel vyžádat u stěžovatelky předložení relevantních účetních dokladů a písemností a výsledky dokazování písemně zachytit a seznámit s nimi stěžovatelku. Jinak by totiž doměření daně za neoprávněně vytvořenou opravnou položku nemělo oporu ve spise.

[78] Otázkou nicméně zůstává, jaký procesní prostředek měl správce daně pro zjišťování skutkových otázek v rámci přezkoumání dodatečného platebního výměru zvolit. Ke zjištění skutkových okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti slouží v daňovém řízení v prvé řadě daňová kontrola. Ta je systematicky zařazena mezi instituty společné pro celé daňové řízení, a není tak omezena pouze na některé z jeho stádií. Změnu pravomocně doměřené daně lze docílit jen cestou mimořádných opravných prostředků (viz rozsudek NSS čj. 2 Afs 31/2005 - 57, cit. v bodě [65] shora). V právě citovaném rozsudku se zdejší soud rovněž zabýval podmínkami, za nichž lze provést opakovanou daňovou kontrolu. Dospěl k závěru, že opakování daňové kontroly je zásadně přípustné v rámci řízení o mimořádných opravných prostředcích (v daném případě se jednalo o obnovu řízení), je-li důvod zopakovat proběhlé daňové řízení v jeho skutkové dimenzi, tj. znovu zjišťovat skutkový stav. Opakovaná kontrola může proběhnout pouze v mezích rozsahu a důvodu řízení o mimořádném opravném prostředku.

[79] V rozsudku ze dne 18. 7. 2007, čj. 5 Afs 170/2006 - 164 (publ. pod č. 1967/2010 Sb. NSS), Nejvyšší správní soud uvedl, že *„správce daně není oprávněn na základě své úvahy volit jakýkoli procesní postup kterým dospěje k doměření daně, jsou-li dány zákonné důvody pro užití konkrétního institutu – daňové kontroly. Nepostačuje proto, byla-li daňová povinnost doměřena pouze na základě výsledků získaných při ústním jednání, o nichž byly sepsány protokoly, aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která jsou daňovému subjektu garantována v § 16 zákona o správě daní a poplatků.“*

[80] S ohledem na výše uvedené je Nejvyšší správní soud toho názoru, že správce daně měl v rámci řízení o přezkoumání dodatečného platebního výměru provést daňovou kontrolu za účelem zjištění rozhodných skutečností, ovšem pouze v rozsahu důvodů uvedených v rozhodnutí o nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru. Nejednalo by se o nepřípustnou opakovanou daňovou kontrolu, neboť by směřovala k

dodatečnému doměření daně ve správné výši (§ 46 odst. 7 daňového řádu) způsobem, který zákon připouští (tj. v rámci řízení dle § 55b daňového řádu).

[81] Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatelky, že opakovaná daňová kontrola je zcela nepřijatelná, protiústavní, porušuje její práva. Stěžovatelkou uváděný nález sp. zn. II. ÚS 334/02 (cit. v bodě [65] shora) týkající se zákazu opakované daňové kontroly dopadá na situace, kdy nebyly splněny procesní předpoklady pro doměření daně dle § 46 odst. 7 daňového řádu (viz bod [65] shora). V tomto zásadním aspektu se nyní posuzovaná věc výrazně liší. Soud již výše uvedl, že byly splněny podmínky pro přezkoumání dodatečného platebního výměru, žalovaný byl povinen přezkoumání nařídit. Žalovaný zavázal správce daně prověřením otázek (skutečností) uvedených v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí.

[82] Nabízejí se dvě myslitelné varianty postupu správce daně v řízení dle § 55b daňového řádu. Správce daně v daném případě volil méně formální postup spočívající ve vydání výzvy dle § 31 odst. 9 daňového řádu a uspořádání tří ústních jednání (postup analogický k daňové kontrole, který tak ovšem není formálně označen, a tudíž nepřiznává daňovému subjektu práva spojená s daňovou kontrolou).

[83] Druhou cestou je provedení opakované daňové kontroly. Právě tento formalizovaný postup v podobě daňové kontroly lépe chrání autonomní sféru daňového subjektu, neboť mu svěřuje četná práva jako právo předkládat důkazní prostředky, podávat námitky proti postupu pracovníků správce daně, klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění (§ 16 odst. 4 daňového řádu, srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2005, čj. 1 Afs 70/2004 - 80, publ. pod č. 937/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 26. 4. 2006, čj. 1 Afs 60/2005 - 130, publ. pod č. 938/2006 Sb. NSS). Před ukončením daňové kontroly je správce daně povinen sepsat zprávu o daňové kontrole, musí s ní seznámit daňový subjekt, který má právo vyjádřit se k jejímu obsahu a správce daně je povinen sdělit daňovému subjektu své stanovisko k jeho vyjádření (rozsudek NSS ze dne 8. 2. 2007, čj. 2 Afs 93/2006 - 75). Přitom rozhodnutí Ústavního soudu citovaná stěžovatelkou [nález sp. zn. II. ÚS 334/02 a nález sp. zn. I. ÚS 512/02 ze dne 20. 11. 2002 (N 143/28 SbNU 271)] zdůrazňují právě potřebu ochrany autonomní sféry jedince.

[84] V situaci, kdy je třeba v rámci přezkumného řízení dle § 55b odst. 6 daňového řádu prověřovat u daňového subjektu skutkové otázky za účelem odstranění podstatných vad předchozího řízení, je správce daně povinen provést daňovou kontrolu. To samozřejmě za podmínky, že tyto skutkové otázky nelze vyřešit na základě důkazních prostředků, které již jsou obsahem správního spisu. Opakovaná daňová kontrola není za těchto okolností zahájena svévolně, existují závažné důvody k jejímu provedení a poskytuje daňovému subjektu významné procesní záruky k ochraně jeho práv.

[85] Konečně je třeba rozptýlit i obavy z možného zneužití řízení dle § 55b daňového řádu k provedení opakované daňové kontroly. Při nařízení (či povolení) přezkoumání daňového rozhodnutí musí existovat důvody, na jejichž základě se lze domnívat, že rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení,

a dále je zde předpoklad, že důsledkem toho byla daň stanovena v nesprávné výši. Rozhodnutí o nařízení přezkoumání se musí přezkoumatelným způsobem vypořádat s naplněním těchto podmínek [viz nález sp. zn. II. ÚS 271/96 ze dne 12. 11. 1997 (N 140/9 SbNU 253)]. Přezkoumání rozhodnutí tedy nemůže být nařízeno jen proto, aby se teprve v jeho průběhu (např. při opakované daňové kontrole) zjišťovalo, zda není v rozporu s právními předpisy nebo se nezakládá na podstatných procesních vadách. Naplnění těchto podmínek musí být zřejmé již před nařízením přezkoumání rozhodnutí, zpravidla vyplyne z obsahu spisu či samotného rozhodnutí. Rozhodnutí lze přezkoumávat pouze v rozsahu a z důvodů, které jsou uvedeny v rozhodnutí o nařízení přezkoumání, správce daně je jimi vázán (§ 55b odst. 6 daňového řádu, viz rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 130/2004 - 70, či rozsudek ze dne 14. 8. 2003, čj. 5 A 88/2001 - 46, na něž poukazuje stěžovatelka v kasační stížnosti). Opakovaná daňová kontrola prováděná v rámci řízení dle § 55b daňového řádu tak má zcela konkrétně formulované důvody a relativně úzce stanovený rozsah. Lze k ní přikročit, jen pokud je třeba provádět skutková zjištění či doplňovat skutkový stav nad rámec dosavadních zjištění, které jsou obsahem správního spisu (zásada přiměřenosti vyjádřená v § 2 odst. 2 a § 16 odst. 1 *in fine* daňového řádu).

[86] Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně v nyní posuzovaném případě zatížil své řízení vadou, pokud nečinil svá zjištění v řízení dle § 55b daňového řádu formou daňové kontroly. Nejvyšší správní soud se dále musí zabývat otázkou, zda pochybení správce daně je pouze formálního charakteru, či zda skutečně vedlo ke zkrácení stěžovatelky na jejích právech. Teprve v takovém případě by se jednalo o vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) a § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[87] Důvody pro přezkoumání dodatečného platebního výměru a jeho rozsah jsou obsaženy v rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2005. Toto rozhodnutí tedy obsahuje údaje, které by byly obsahem protokolu o zahájení opakované daňové kontroly a byly dány stěžovatelce na vědomí. Stěžovatelka byla vyzvána k předložení účetnictví a jiných písemností za účelem prokázání skutečností, kvůli nimž bylo nařízeno přezkoumání rozhodnutí (tj. účtování o pohledávce za společností SK RIA, tvorba opravné položky k této pohledávce, vysvětlení ohledně hodnoty na řádku č. 10 daňového přiznání, v podrobnostech viz bod [72] shora). Předmětem ústních jednání byly toliko tyto skutečnosti. Správce daně tedy nikterak nevykročil z mezí přezkumu stanovených rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 6. 2005, vyžadoval předložení pouze takových písemností, které nebyly součástí správního spisu a úzce souvisely s důvody přezkoumání platebního výměru. Dle všech protokolů o ústních jednáních, které se uskutečnily v průběhu přezkoumávání výměru, byla stěžovatelka poučena o právech a povinnostech dle § 16 daňového řádu v průběhu daňové kontroly.

[88] Správce daně seznámil stěžovatelku se svými zjištěními (výsledkem přezkumného řízení) při ústním jednání dne 17. 10. 2005, stejně tak jako s hodnocením předložených důkazů. Obsah protokolu o ústním jednání odpovídá tomu, co by obsahovala zpráva o daňové kontrole, kdyby správce daně formálně prováděl daňovou kontrolu. Důvody pro změnu dodatečného platebního výměru jsou nadto podrobně uvedeny i v rozhodnutí správce daně o výsledku přezkoumání ze dne 17. 2. 2006, takže stěžovatelka mohla efektivně uplatnit právo na odvolání, neboť byla plně obeznámena s důvody rozhodnutí správce daně. Správce daně dále poskytl stěžovatelce lhůtu v délce 4 měsíců pro podání

vyjádření ke zjištěním správce daně (k tomu viz část IV.B.5 níže). Stěžovatelka podala dne 22. 12. 2005 námitku proti postupu správce daně, o níž správce daně rozhodl dne 19. 1. 2006 na základě § 16 odst. 6 daňového řádu. Správce daně tedy respektoval i právo stěžovatelky podat námitku proti postupu pracovníků správce daně, kteréžto je jedním ze specifických práv přiznaných daňovému subjektu v rámci daňové kontroly.

[89] Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že ačkoliv správce daně nepostupoval v řízení dle § 55b daňového řádu formou daňové kontroly, zachoval stěžovatelce všechna práva, která by jí náležela v případě provádění daňové kontroly. Stěžovatelka tedy nebyla zkrácena na svých právech. Postup správce daně sice představuje vadu řízení, ta však neměla vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí.

[90] Námitka stěžovatelky, že správce daně prováděl *de facto* nepřípustnou opakovanou daňovou kontrolu, je nedůvodná.

IV.B.5.
Právo stěžovatelky vyjádřit se ke zjištěním správce daně

[91] Stěžovatelka dále namítá, že byla zkrácena na svém právu vyjádřit se ke zjištěním správce daně obsaženým v protokolu o ústním jednání ze dne 17. 10. 2005. Žádost stěžovatelky o prodloužení lhůty pro vyjádření byla zastavena pro nezaplacení správního poplatku. Stěžovatelka argumentuje, že poplatkové povinnosti podléhá jen prodloužení lhůty ve smyslu § 14 daňového řádu. Lhůta pro vyjádření ke zjištěním správce daně však nebyla stěžovatelce uložena rozhodnutím a nebyla ani poučena o právních důsledcích nedodržení této lhůty.

[92] Ze správního spisu bylo zjištěno, že zástupce stěžovatelky požádal dne 31. 10. 2005 o prodloužení lhůty pro vyjádření ke zjištěním uvedeným v protokolu o ústním jednání ze dne 17. 10. 2005 do 30. 11. 2005. Dne 30. 11. 2005 požádal Ing. L. emailem o další prodloužení lhůty pro vyjádření do 31. 12. 2005. Toto elektronické podání doplnil Ing. L. v písemné formě dne 2. 12. 2005 na Finančním úřadě v Rožnově pod Radhoštěm, správci daně došlo až dne 9. 12. 2005. Správce daně vyzval dne 13. 12. 2005 stěžovatelku a jejího zástupce Ing. H. k odstranění vad podání doložením plné moci udělené Ing. L. Substituční plná moc byla předložena správci daně dne 15. 12. 2005. Dne 22. 12. 2005 podal Ing. L. na Finančním úřadu Brno-venkov námitku proti postupu správce daně a požádal o prodloužení lhůty k vyjádření do 31. 1. 2006. Toto podání došlo správci daně dne 30. 12. 2005.

[93] Dne 6. 1. 2006 vydal správce daně dva platební výměry (čj. 762/06/306930/2443, 761/06/306930/2443) na úhradu správního poplatku ve výši 300 Kč za každou ze žádostí o prodloužení lhůty a výzvu (čj. 686/06/306930/2443) k zaplacení správního poplatku ve výši 300 Kč za žádost o prodloužení lhůty ze dne 22. 12. 2005. Stěžovatelka byla ve výzvě poučena, že pokud nebude poplatek zaplacen ve lhůtě 15 dnů, bude řízení zastaveno. V návaznosti na tyto výměry uhradila stěžovatelka 2 x 300 Kč. Rozhodnutím ze dne 17. 2. 2006, čj. 8373/06/306930/2443, bylo zastaveno řízení o žádosti o prodloužení lhůty ze dne 22. 12. 2005, neboť z ní nebyl uhrazen soudní poplatek. Proti tomuto

rozhodnutí se stěžovatelka odvolala, odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 1. 2007, čj. 618/07-1200-701174.

[94] Správce daně vydal dne 19. 1. 2006 rozhodnutí o námitce dle § 16 odst. 6 daňového řádu (čj. 2460/06/306930/2443), v němž dospěl k závěru, že námitce nelze vyhovět. Stěžovatelka podala dne 30. 1. 2006 na Finančním úřadě Brno I žádost o prodloužení lhůty pro vyjádření k protokolu o ústním jednání ze dne 17. 10. 2005 do 31. 3. 2006. Žádost byla opatřena kolkovými známkami v úhrnné hodnotě 300 Kč. Žádost byla doručena správci daně dne 20. 2. 2006, který ji doručil dne 28. 2. 2006 Finančnímu úřadu v Luhačovicích, jenž se nově stal místně příslušným správcem daně. V mezidobí (tj. 17. 2. 2006) vydal správce daně rozhodnutí o výsledku přezkoumání. Finanční úřad v Luhačovicích zamítl žádost o prodloužení lhůty rozhodnutím ze dne 16. 3. 2006, čj. 7386/06/304971/3008, neboť lhůta pro vyjádření uplynula dne 31. 12. 2005, navíc již bylo vydáno rozhodnutí ve věci samé. Stěžovatelka měla dostatek času (4 měsíce) vyjádřit se ke zjištěním správce daně.

[95] První otázkou, kterou nastolila stěžovatelka v kasační stížnosti, je, zda lhůta pro vyjádření ke zjištěním správce daně je správcovskou lhůtou ve smyslu § 14 odst. 1 daňového řádu a žádost o její prodloužení podléhá poplatkové povinnosti. V daném případě byla tato lhůta stanovena v protokole o ústním jednání ze dne 17. 10. 2005, a to v souladu s návrhem stěžovatelky.

[96] Obdobnou námitkou se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 26. 1. 2006, čj. 1 Afs 19/2005 - 78 (publ. pod č. 1220/2007 Sb. NSS). Daňový řád upravuje dva typy lhůt, zákonné a správcovské. Daňový řád ukládá v § 2 odst. 2 správci daně povinnost postupovat v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a ve smyslu § 2 odst. 9 je právem i povinností všech daňových subjektů úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Je-li po sepsání zprávy o daňové kontrole další fází, směřující k ukončení daňové kontroly, její projednání s daňovým subjektem, je na správci daně, aby určil termín, kdy zpráva bude projednána. Soud ve výše uvedeném rozsudku uvedl: „*Stanovení termínu projednání zprávy o kontrole představuje časový úsek, který má daňový subjekt na to, aby soustředil své případné výhrady k výsledkům zjištění, která správní orgán ve správě soustředil a při projednání zprávy vůči správci daně uplatnil. Na stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole tak je nutno nahlížet jako na lhůtu určenou rozhodnutím správce daně, tedy lhůtu správcovskou (byť nezakládá právo daňovému subjektu na projednání zprávy kdykoliv v průběhu této lhůty), na kterou se vztahují požadavky stanovené v § 14 odst. 1 daňového řádu a jíž lze také rozhodnutím správce daně měnit. Požádá-li daňový subjekt před uplynutím této lhůty o její prodloužení, je na správci daně, aby o takové žádosti rozhodl; nerozhodne-li o ní před uplynutím žádané lhůty, nastupuje fikce povolení prodloužení předvídaná v § 14 odst. 4 daňového řádu. Na jejím charakteru lhůty správcovské nic nemění to, pokud správce daně určí lhůtu k projednání zprávy o daňové kontrole po dohodě s daňovým subjektem, anebo pokud akceptuje lhůtu, kterou navrhl sám daňový subjekt.*“ Rovněž z rozsudku NSS ze dne 6. 11. 2008, čj. 2 Afs 89/2008 - 86, vyplývá, že lhůta pro vyjádření ke zprávě o daňové kontrole je lhůtou ve smyslu § 14 daňového řádu, kterou lze prodloužit jen tehdy, je-li žádost podána před tím, než lhůta marně uplyne. Pokud nechá daňový subjekt tuto lhůtu marně uplynout, nemůže očekávat nic jiného, než že bude vydán dodatečným platební výměr.

[97] Tyto závěry dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu lze aplikovat i na nyní posuzovaný případ. Obsah protokolu o ústním jednání ze dne 17. 10. 2005 odpovídá obsahu zprávy o daňové kontrole. Proto lhůta pro vyjádření ke zjištěním správce daně, které jsou zachyceny v předmětném protokolu, musí být posuzována stejně jako lhůta pro vyjádření ke zprávě o daňové kontrole. Lhůta pro vyjádření zachycená v protokolu o ústním jednání ze dne 17. 10. 2005 je lhůtou správcovskou ve smyslu § 14 odst. 1 daňového řádu. Tato lhůta byla stanovena konsensuálně tak, že správce daně akceptoval návrh stěžovatelky. Nebyl tedy sebemenší důvod pro stanovení lhůty samostatným rozhodnutím. Poučení o právních následcích nedodržení lhůty nebylo třeba udělovat, neboť zmeškání lhůty v tomto případě samo o sobě žádné právní následky nemá. Smyslem poskytnutí lhůty daňovému subjektu je vytvoření časového prostoru pro realizaci jeho práva vyjádřit se ke zjištěním správce daně před ukončením daňové kontroly [§ 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu]. Jestliže daňový subjekt ve stanovené lhůtě svého práva nevyužije, neplynou z toho pro něho žádné negativní, ale ani pozitivní právní následky. Správce daně může následně vydat bez dalšího dodatečný platební výměr (resp. rozhodnutí o výsledku přezkoumání), který vychází ze zprávy o daňové kontrole (zde z protokolu o ústním jednání). Podání vyjádření ze strany daňového subjektu implikuje pouze povinnost správce daně zaujmout k tomuto vyjádření stanovisko a sdělit ho daňovému subjektu.

[98] Lhůta pro vyjádření ke zjištěním správce daně obsaženým v protokolu o ústním jednání mohla být prodloužena na základě žádosti stěžovatelky (§ 14 odst. 2 a 3 daňového řádu). Stěžovatelka tuto žádost podala dne 31. 10. 2005. Žádost podléhá poplatkové povinnosti dle § 2 odst. 1 ve spojení s položkou 1, bodem 1 písm. a) části I. přílohy zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích. Poplatek je splatný okamžikem přijetí žádosti o prodloužení lhůty (§ 5 odst. 1 zákona o správních poplatcích). Je tedy nesporné, že stěžovatelce vznikla poplatková povinnost, kterou však bezprostředně neuhradila. Jelikož správce daně o žádosti nerozhodl před uplynutím žádané lhůty, platí, že prodloužení lhůty povolil (§ 14 odst. 4 věta první daňového řádu).

[99] Poplatková povinnost vznikla stěžovatelce i v případě žádosti o prodloužení lhůty ze dne 30. 11. 2005. Rovněž v tomto případě nebyl správní poplatek uhrazen, lhůta byla prodloužena na základě § 14 odst. 4 věty první daňového řádu. Nedoplatky na správních poplatcích za žádosti ze dne 31. 10. 2005 a 30. 11. 2005 byly stěžovatelce doměřeny dle § 5 odst. 3 věty druhé zákona o správních poplatcích platebními výměry ze dne 6. 1. 2001.

[100] Dne 22. 12. 2005 požádala stěžovatelka o další prodloužení lhůty. Tímto dnem vznikla povinnost zaplatit další správní poplatek. Správce daně vyzval stěžovatelku výzvou ze dne 6. 1. 2006 k uhrazení poplatku ve lhůtě 15 dnů a poučil ji, že pokud tak neučiní, bude řízení zastaveno.

[101] Stěžovatelka výpisem z účtu doložila, že uhradila na účet správce daně 2 x 300 Kč (z účtu stěžovatelky odepsáno dne 17. 1. 2006). Správní poplatek je ve smyslu legislativní zkratky zavedené v § 1 odst. 1 daňového řádu daní. Placení daní je upraveno v § 59 odst. 5 daňového řádu. Úhrada daně se použije na úhradu daňových povinností v tomto pořadí: 1) náklady řízení, 2) pokuty, 3) zvýšení daně, 4) nejstarší nedoplatky na dani, 5) běžné platby daní atd. Úhrada stěžovatelky ve výši 600 Kč se tedy započetla na úhradu nejstarších daňových nedoplatků, kterými byly nedoplatky z žádostí o prodloužení lhůty ze dne

31. 10. 2005 a 30. 11. 2005. Stěžovatelka by ani sama nemohla tuto hierarchii vlastním projevem vůle při úhradě daně změnit (viz rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2006, čj. 7 Afs 162/2004 - 57, či rozsudek ze dne 25. 3. 2009, čj. 1 Afs 9/2009 - 79). Z této platby tudíž nic nepřipadlo na úhradu správního poplatku (tj. běžné platby daně) z žádosti o prodloužení lhůty ze dne 22. 12. 2005. Správce daně tudíž postupoval v souladu se zákonem a řízení o žádosti ze dne 22. 12. 2005 zastavil dle § 27 odst. 1 písm. f) daňového řádu.

[102] Rovněž v případě žádosti o prodloužení lhůty ze dne 30. 1. 2006 postupoval správce daně v souladu se zákonem a rozhodnutím ze dne 16. 3. 2006 ji zamítl. O prodloužení lhůty lze totiž žádat pouze před uplynutím lhůty, o jejíž prodloužení se žádá (§ 14 odst. 2 daňového řádu, viz rozsudek NSS čj. 2 Afs 89/2008 - 86, cit. v bodě [96] shora). V daném případě nebyly splněny podmínky ani pro navrácení v předešlý stav dle § 14 odst. 5 daňového řádu, neboť stěžovatelka o to nepožádala a nadto se jednalo o projití lhůty již prodloužené. Zastavení řízení pro odpadnutí jeho předmětu nebylo na místě, neboť tato situace nenastala. I kdyby stěžovatelka podala proti eventuálnímu rozhodnutí o zastavení řízení dle § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu, nemohlo by být z výše uvedených důvodů (nesplnění podmínek dle § 14 daňového řádu) úspěšné.

[103] Krajský soud zcela správně poukázal na skutečnost, že od okamžiku seznámení stěžovatelky se zjištěními správce daně (17. 10. 2005) do vydání rozhodnutí o výsledku přezkoumání (17. 2. 2006) uplynuly přesně 4 měsíce. V rozsudku ze dne 10. 2. 2005, čj. 2 Afs 90/2004 - 70 (publ. pod č. 794/2006 Sb. NSS) zdejší soud uvedl, že „*časové dimenze práva vyjadřovat se ke skutečnostem v rámci daňové kontroly a navrhovat důkazy musí být přiměřené rozsahu správcem daně prověřovaných skutečností – jinak řečeno: je-li předmětem prověřování rozsáhlý komplex skutečností či předmětem dokazování rozsáhlý soubor důkazů, musí být daňovému subjektu poskytnut tomu odpovídající čas pro vyjádření a navrhování případných dalších důkazů; naopak, je-li prověřována skutečnost jednoduchá resp. dokazování rozsahem velmi omezené, může k zachování všech práv daňového subjektu stačit, je-li mu k vyjádření a navržení případných dalších důkazů poskytnut relativně krátký časový prostor.*“ Správce daně neprováděl v rámci řízení o přezkoumání dodatečného platebního výměru žádné rozsáhlé dokazování. Dokazování bylo zaměřeno výlučně na otázku, zda stěžovatelka zaúčtovala pohledávku za společností SK RIA na výnosový účet účtové třídy 3. Za daných okolností je lhůta poskytnutá stěžovatelce pro vyjádření v celkové délce 4 měsíců více než dostatečná. V podání vyjádření stěžovatelku nikterak nelimitovalo, že v rámci této lhůty probíhalo řízení o námitce proti postupu pracovníků správce daně (od 22. 12. 2005 do 24. 1. 2006). I po odečtení této lhůty tak zbývají téměř tři měsíce.

[104] Rovněž je vhodné uvést, že v průběhu odvolacího řízení lze odstraňovat vady řízení (§ 50 odst. 3 daňového řádu, k tomu viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Jestliže se tedy stěžovatelka subjektivně cítila být zkrácena na svém právu vyjádřit se ke zjištěním správce daně před vydáním rozhodnutí o výsledku přezkoumání, mohla tohoto práva využít v odvolacím řízení. Toho také stěžovatelka využila. Žalovaný přezkoumal závěry správce daně ke všem námitkám uplatněným v odvolání (včetně jeho doplnění) a své právní názory jednoznačně vyjádřil v rozhodnutí o odvolání. Za těchto okolností nemůže u stěžovatelky oprávněně přetrvávat pocit, že jí správce daně a žalovaný upírali právo vyjádřit se ke zjištěním

učiněným v průběhu řízení o přezkoumání dodatečného platebního výměru (shodně rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010, čj. 1 Afs 111/2009 - 97, ve věci *KOMFI spol. s r. o.*).

[105] S ohledem na výše uvedené je Nejvyšší správní soud toho názoru, že stěžovatelce byl v průběhu řízení o přezkoumání dodatečného platebního výměru poskytnut dostatečný prostor, aby se mohla vyjádřit ke zjištěním správce daně a navrhnout provedení dalších důkazů. Stěžovatelka nebyla nikterak zkrácena na svých právech. I tato námitka je proto nedůvodná.

V.
Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[106] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Soud přitom neshledal žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

[107] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému žádné náklady převyšující běžnou administrativní činnost nevznikly, a tudíž mu nebyla náhrada nákladů řízení přiznána.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. června 2010

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu