



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Milana Podhrázkého v právní věci žalobce: **PEAC (Czech Republic) s.r.o.**, se sídlem Jankovcova 1603/47a, Praha 7, zastoupen Rödl & Partner Tax, k. s., se sídlem Platněřská 191/2, Praha 1, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 7. 2020, č. j. 31 Af 85/2018 - 151,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4 114 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Rödl & Partner Tax, k. s.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Prahu 9 (dále též „původní správce daně“) stanovil žalobci dne 30. 6. 2010 v souladu s jeho daňovým přiznáním daňovou ztrátu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 43 004 631 Kč (viz výsledek vyměření č. j. 220375/10/009514106681).

[2] Dne 28. 7. 2010 podal žalobce proti uvedenému výsledku vyměření daňové ztráty odvolání. Požadoval, aby byly podle s § 24 odst. 2 písm. zc) ve spojení s § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „ZDP“) jako daňově uznatelné nově posouzeny náklady spočívající v žalobcem zaplacených úrocích z jím čerpaných úvěrů.

[3] Rozhodnutím ze dne 24. 8. 2010, č. j. 257944/10/009514106681, původní správce daně v rámci autoremedury podanému odvolání v plném rozsahu vyhověl a daňovou ztrátu za předmětné zdaňovací období zvýšil na částku 84 527 846 Kč, jak žalobce v odvolání požadoval (dále též „autoremedurní rozhodnutí“).

[4] Dne 13. 11. 2017 Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) vydal podnět k nařízení přezkoumání autoremedurního rozhodnutí. Na základě tohoto podnětu Odvolací finanční ředitelství (jako nadřízený správce daně) vydalo dne 30. 1. 2018 rozhodnutí č. j. 4111/18/5200-11431-706012, kterým podle § 121 odst. 1 zákona č. 280/200 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „daňový řád“) nařídilo přezkoumání autoremedurního rozhodnutí (dále též „rozhodnutí o přezkumu“).

[5] Odvolání žalobce proti uvedenému rozhodnutí o přezkumu bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 8. 2018, č. j. 39729/18/7100-40110-102076 (dále též „rozhodnutí o odvolání“). Žalovaný byl (stejně jako Odvolací finanční ředitelství) názoru, že byly naplněny podmínky pro nařízení přezkoumání autoremedurního rozhodnutí, neboť původní správce daně při jeho vydávání vůbec nezjišťoval skutkový stav, čímž zatížil svoje rozhodnutí podstatnou vadou, která zapříčinila rozpor autoremedurního rozhodnutí s § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. w) ZDP.

II.

[6] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který jí vyhověl, zrušil proto rozhodnutí o odvolání a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, neboť byl názoru, že v posuzované věci bylo nařízeno přezkoumání rozhodnutí, aniž by byly splněny zákonné podmínky stanovené § 121 odst. 1 daňového řádu (podle kterého správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem). Soud konkretizoval, že jako důvody pro nařízení přezkumu orgány finanční správy označily spolu úzce související tvrzení o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu původním správcem daně a tvrzení o nesprávné aplikaci § 25 odst. 1 písm. w) ve spojení s § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Tvrzení o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu však krajský soud nepovažoval za důvod pro nařízení přezkoumání autoremedurního rozhodnutí. Ze skutečnosti, že původní správce daně nepožadoval v rámci řízení o žalobcově odvolání proti výsledku vyměření daně po žalobci další podklady, totiž nelze dovozovat, že by zanedbal své povinnosti. Jde naopak o odraz toho, že původní správce daně stál na názoru, že žalobcem tvrzené skutečnosti (doložené výpočty a údaje o výši vlastního kapitálu a úhrnu úvěrů a půjček) jeho nárok dostatečným způsobem dokládají. O neunáhlenosti postupu původního správce daně pak dle soudu svědčí i skutečnost, že původní správce daně v době rozhodování o žalobcově odvolání rozhodoval i o jeho odvolání proti stanovení daně za předchozí zdaňovací období roku 2008. Lze usuzovat, že po prověřování zdaňovacího období roku 2008 původní správce daně při posuzování téže otázky ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2009 shledal, že okolnosti jsou shodné, a proto jsou podklady předložené žalobcem ke zdaňovacímu období roku 2009 věrohodné a plně postačující. Stěžovatel přitom nyní nařízením přezkumného řízení usiluje o to, aby byla celá situace znovu skutkově prověřena. Jinými slovy usiluje o provedení daňové kontroly (jejímuž provedení však brání překážka věci rozhodnuté), neboť je názoru, že původní správce daně nedostal důkaznímu standardu dané věci a jsou

pokračování

zde pochybnosti o tom, zda žalobce v rámci odvolacího řízení unesl důkazní břemeno. Soud dodal, že z přípisu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 20. 7. 2016, č. j. 5723376/16/2000-11430-105242, plyne, že sám správce daně byl názoru, že aby bylo lze dojít k závěru, že autoremedurní rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem, je třeba doplnit dokazování. Takovou situaci však dle názoru soudu nelze hodnotit jako rozpor se zákonem, který by odůvodňoval zahájení přezkumného řízení, neboť důvodem ve skutečnosti není zjištěná nezákonnost autoremedurního rozhodnutí, nýbrž pouze snaha prověřit skutkový stav pomocí nástroje, který k tomu není určen (neboť odpovídající nástroj – daňovou kontrolu nelze pro zákonnou překážku využít). Krajský soud pak poukázal i na znění tehdy účinného § 49 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „ZSDP“), podle kterého rozhodnutí, kterým správce daně v plném rozsahu sám vyhověl odvolání proti svému rozhodnutí, nemusí být odůvodněno. Dále dodal, že pokud orgány finanční správy jako druhý důvod nařízení přezkoumání uváděly rozpor autoremedurního rozhodnutí se ZDP spočívající v tom, že nárok žalobce na daňovou uznatelnost předmětných nákladů nemohl vzniknout na základě tvrzení obsažených v jeho odvolání, v podstatě opět tvrdily, že aby mohl být žalobci požadovaný nárok přiznán, měly být původním správcem daně provedeny další důkazy a prověřeny další skutečnosti, tj. měl být lépe zjištěn skutkový stav. To však není důvod k nařízení přezkoumání rozhodnutí. Krajský soud proto uzavřel, že orgány finanční správy nepoukázaly na konkrétní nezákonnost, nýbrž toliko na pochybnosti o zákonnosti. Krajský soud proto zrušil rozhodnutí o odvolání a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (plné znění jeho rozsudku je přístupné na www.nssoud.cz a kasační soud na ně pro stručnost odkazuje).

III.

[7] Rekapitulovaný rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížností, ve které tvrdil, že z rozhodnutí o přezkumu a z rozhodnutí o odvolání je jasné patrné, v čem je spatřován rozpor s právním předpisem – jedná se o nesprávnou aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. w) ZDP způsobenou tím, že původní správce daně před vydáním autoremedurního rozhodnutí rezignoval na svou povinnost ověřit tvrzení odvolatele (žalobce) a zjistit skutkový stav. Ve správním spisu totiž není založen žádný doklad týkající se vyhodnocení odvolacích námitek či důkazního řízení prováděného původním správcem daně. Ze spisu tedy není seznatelné, z jakého důvodu správce daně považoval tvrzení žalobce obsažená v jeho odvolání za dostatečná. Krajský soud se mylí, dovozuje-li, že odvolací řízení proběhlo řádně. Původní správce daně měl zákonnou povinnost provést odvolací řízení a vypořádat se se všemi odvolacími námitkami žalobce a vyhodnotit, zda byly splněny podmínky daňové uznatelnosti nově uplatněných nákladů [zejména, zda příslušný příjem (výnos) přímo souvisí s konkrétním výdajem a ovlivňuje výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období, nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících]. To však původní správce daně neučinil. Na uvedeném nic nemění to, že autoremedurní rozhodnutí nemuselo obsahovat odůvodnění, ani to, že ve zdaňovacím období roku 2008 taktéž došlo k vyhovění odvolání žalobce týkajícího se taktéž úrokových nákladů (zdaňovací období roku 2008 je nutno posuzovat samostatně za využití k němu se vážících důkazních prostředků). Stěžovatel taktéž připomněl, že tvrzení žalobce uplatněná v odvolání významně měnila jím původně tvrzenou výši daně a sama o sobě nepostačovala k prokázání oprávněnosti nového uplatnění předmětných nákladů.

Podstatnou vadu řízení spočívající v porušení povinnosti správce daně zjistit rozhodné skutkové okolnosti lze přitom dle názoru stěžovatele považovat za důvod pro nařízení přezkoumání rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009 - 104). Stěžovatel dále zdůraznil, že není názoru, že by nárok na uplatnění předmětných nákladů vůbec nemohl vzniknout bez ohledu na zjištěný skutkový stav věci. Žalobce tento prozatím pouze nedoložil. Stěžovatel tedy uzavřel, že v rozhodnutí o přezkumu a v rozhodnutí o odvolání byly vyjádřeny konkrétní nezákonnosti autoremedurního rozhodnutí, nikoliv pouze pochybnosti o jeho zákonnosti. Stěžovatel dále v této souvislosti připomněl, že řízení o přezkoumání rozhodnutí se rozpadá do dvou fází; do fáze nařízení přezkoumání a fáze vlastního přezkumného řízení, ve které dochází k definitivnímu závěru stran nezákonnosti rozhodnutí. Výklad krajského soudu vede ke stírání rozdílů mezi těmito fázemi. Stěžovatel pak dále nesouhlasil ani s tím, že krajský soud v rozsudku odkázal na přípis Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 20. 7. 2016, č. j. 5723376/16/2000-11430-105242, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2014, č. j. 2 Afs 67/2013 - 53 (tento se týká správního, a nikoliv daňového řízení). Byl konečně i názoru, že zde byl dán kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[8] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svou žalobu a napadený rozsudek krajského soudu, se kterým se plně ztotožňuje a považuje jej za argumentačně přesvědčivý. Žalobce se domnívá, že snaha stěžovatele o zahájení přezkumného řízení ve věci autoremedurního rozhodnutí překračuje zákonem stanovené limity a naráží na požadavek legitimního očekávání a právní jistoty. Dle žalobce je irelevantní odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009 - 104, neboť v nyní posuzované věci původní správce daně neporušil svoji povinnost zjistit skutkový stav věci co nejúplněji. Skutečnost, že se původní správce daně ztotožnil s názorem žalobce, *a priori* neznamená, jak dovozuje stěžovatel, že se původní správce daně nedostatečně zabýval skutkovým stavem. To, že původní správce daně se plně ztotožnil s názorem žalobce, vyplývá také z jeho procesního postupu ve věci odvolání týkajícího se zdaňovacího období roku 2008, ve kterém žalobce uplatnil zcela stejný postup [uplatnění nedaňových nákladů ve smyslu § 25 odst. 1 písm. w) ZDP jako daňově účinných v souladu s § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP]. Odvolání týkající se roku 2008 přitom bylo předmětem zkoumání, jehož výsledkem bylo přisvědčení žalobci. S ohledem na tuto výraznou aktivitu a prověřování původním správcem daně ve vztahu k roku 2008, a skutkově i právně identickou situaci v roce 2009, je dle žalobce nutno odmítnout tvrzení stěžovatele o nezákonné pasivitě původního správce daně v odvolacím řízení. Žalobce pak dále poukazuje na to, že sám stěžovatel v kasační stížnosti připouští, že nezákonnost autoremedurního rozhodnutí nemusí být vůbec dána. Výslovně totiž uvádí, že nezpochybňuje, že v případě žalobce lze § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve spojení s § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP aplikovat. Je však názoru, že v přezkumném řízení je třeba postavit najisto, zda žalobce mohl tuto možnost využít, či nikoli. Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

pokračování

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně namítal i důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[12] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tímto kasačním důvodem. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí skutečně nepřezkoumatelné.

[14] Zdejší soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudků krajských soudů vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i navazující judikatura Ústavního soudu, např. nálezy ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS, v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, konstatoval, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. Nepřezkoumatelností z důvodu nesrozumitelnosti se Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, podle něhož lze „*za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody*“. Otázku nepřezkoumatelnosti je přitom nutno posuzovat zdrženlivě, „*neboť zrušením rozhodnutí*

soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení (v případě nositelů veřejných subjektivních práv je ve hře též jejich základní právo na rozhodnutí věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. na projednání věci v přiměřené lhůtě podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod; č. 209/1992 Sb.), a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25).

[15] Kasační soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k názoru, že není nepřezkoumatelný. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Z rozsudku krajského soudu vyplývají důvody, které krajský soud vedly ke zrušení rozhodnutí stěžovatele. Z argumentace krajského soudu je dostatečně zřejmé, proč krajský soud dospěl k jím uvedeným závěrům, resp. proč shledal žalobní námitky důvodnými. Rozsudek je podrobně a detailně odůvodněn (čítá 13 stran) a není nepřezkoumatelný. Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Nejvyšší správní soud není názoru, že by rozsudek krajského soudu takovými vadami trpěl.

[16] Nejvyšší správní soud se dále zabýval meritorním posouzením věci.

[17] Ze správního spisu zjistil následující podstatné skutečnosti.

[18] Dne 28. 7. 2010 doručil žalobce původnímu správci daně (Finančnímu úřadu pro Prahu 9) odvolání proti výsledku vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009, ve kterém požadoval zvýšení původně stanovené ztráty ve výši 43 004 631 Kč na částku 84 527 846 Kč, což odůvodnil nutností zohlednění nákladů spočívajících v žalobcem zaplacených úrocích. Tyto náklady byly dle žalobce daňově účinné na základě aplikace § 25 odst. 1 písm. w) ZDP ve spojení s § 24 odst. 2 písm. ze) ZDP. Žalobce v odvolání obsáhle vyložil relevantní právní úpravu, popsal model svého podnikání a provedl výpočty související s jím nově uplatněnými úrokovými náklady.

[19] Dne 24. 8. 2010 vydal původní správce daně autoremedurní rozhodnutí, jímž odvolání žalobce plně vyhověl a změnil původně stanovenou ztrátu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 z částky 43 004 631 Kč na částku 84 527 846 Kč. V odůvodnění uvedl: „Dne 28. 6. 2010 jste podali daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob na daňovou ztrátu ve výši 43.004.631,- Kč. Dne 28. 7. 2010 bylo podáno odvolání, kde v důsledku změny na řádce 40 došlo ke změně daňové ztráty na částku 84. 527 864,- Kč.“

pokračování

[20] Dne 16. 12. 2015 a dne 22. 2. 2016 provedl správce daně (Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 7, jakožto místě příslušný správce daně vzhledem k provedené reorganizaci orgánů finanční správy) v sídle žalobce místní šetření (viz protokoly č. j. 7424658/15/2007-60563-108512 a č. j. 1143235/16/2007-50521-110770). Dne 30. 5. 2017 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2009 a 2015, a to v rozsahu prověření skutečností rozhodných „pro správné zjištění a stanovení úrokových nákladů a výnosů z úvěrových finančních nástrojů“ (protokol č. j. 4717065/17/2007-60563-108512). Dne 16. 6. 2017 podal žalobce proti zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2009 stížnost, ve které poukazoval na nezákonnost a protiústavnost této kontroly, neboť v téže věci již bylo původním správcem daně pravomocně rozhodnuto v odvolacím řízení. Správce daně posoudil stížnost žalobce jako důvodnou a vyzooměním ze dne 15. 8. 2017, č. j. 6530158/17/2007-60563-110554, žalobce informoval o tom, že nebude nadále pokračovat v provádění daňové kontroly zdaňovacího období roku 2009, neboť rozhodnutí o odvolání (tj. autoremedurní rozhodnutí) je překážkou v pokračování zahájené daňové kontroly.

[21] Dne 15. 11. 2017 obdrželo Odvolací finanční ředitelství podnět správce daně k nařízení přezkoumání autoremedurního rozhodnutí s odůvodněním, že toto rozhodnutí bylo vydáno na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu, a tudíž v rozporu se ZSDP, přičemž správce daně již nemá jinou zákonnou možnost, jak prověřit oprávněnost nákladů uplatněných v odvolání žalobce.

[22] Na základě citovaného podnětu vydalo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutí o přezkumu, kterým nařídilo přezkoumání autoremedurního rozhodnutí.

[23] Odvolání žalobce proti rozhodnutí o přezkumu zamítl stěžovatel rozhodnutím o odvolání, ve kterém aproboval názor Odvolacího finančního ředitelství, že byly splněny podmínky pro nařízení přezkoumání autoremedurního rozhodnutí dle § 121 odst. 1 daňového řádu.

[24] Rozhodnutí stěžovatele o odvolání bylo k žalobě žalobce zrušeno nyní přezkoumávaným rozsudkem krajského soudu.

[25] Předmětem sporu tedy je, zda v nyní projednávané věci byly dány zákonné důvody pro nařízení přezkoumání autoremedurního rozhodnutí podle § 121 a násl. daňového řádu, či nikoliv.

[26] Podle § 121 odst. 1 daňového řádu: *Správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží.*

[27] Přezkumné řízení je tradičním dozorčím prostředkem sloužícím k ochraně objektivní zákonnosti rozhodnutí správních orgánů (orgánů finanční správy), jehož

prostřednictvím dochází k nápravě zásadních právních vad způsobujících nezákonnost rozhodnutí.

[28] Jak přitom připomíná stěžovatel, řízení o přezkoumání rozhodnutí se rozpadá do dvou fází: v první dochází k iniciaci (vyvolání) přezkumného řízení; v následující k samotnému přezkumu rozhodnutí (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006 - 52). Řízení se zahajuje z moci úřední, zpravidla však na podnět, který může podat kterýkoliv správce daně či jakákoliv osoba zúčastněná na správě daní. V rámci první fáze přezkumného řízení dochází k předběžnému posouzení zákonnosti rozhodnutí; zjištění (ne)souladu s právními předpisy. Dospěje-li nadřízený správce daně k závěru, že dané rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy, nařídí jeho přezkoumání. Ve druhé fázi řízení dochází k přezkumu samotnému, tedy učinění si závěru o důvodnosti či nedůvodnosti nařízení přezkoumání zákonnosti rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 11. 2016, č. j. 6 Afs 161/2016 - 38).

[29] Zákonou podmínkou pro nařízení přezkoumání rozhodnutí (iniciační fáze) je rozpor s právním předpisem, který musí být v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí vymezen. Vydání rozhodnutí předchází předběžné posouzení, které je procesem, v rámci něhož správce daně rozhoduje, zdali v dané věci nařídí, či nenařídí přezkoumání rozhodnutí. Z odůvodnění nařízení přezkoumání rozhodnutí proto musí být posléze patrné, v čem je správcem daně spatřován rozpor s právními předpisy, tedy jaká úvaha jej vedla (jak věc předběžně posoudil) k nařízení přezkoumání rozhodnutí (rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2016 - 62). Za důvod pro nařízení přezkoumání rozhodnutí lze přitom považovat i podstatnou vadu řízení (rozsudek zdejšího soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009 - 104).

[30] Z uvedeného plyne, že stěžovatel a Odvolací finanční ředitelství byli povinni ve svých rozhodnutích vyjádřit adekvátní důvody svědčící o naplnění zákonných podmínek dle § 121 odst. 1 daňového řádu, tj. důvody dokládající rozpor autoremedurního rozhodnutí s právním předpisem či podstatnou vadu řízení.

[31] Krajský soud byl názoru, že tomuto požadavku nedostáli. Ve svých rozhodnutích vyjádřili pouze pochybnosti o zákonnosti autoremedurního rozhodnutí, resp. pochybnosti o úplnosti a průkaznosti formálních podkladů předložených žalobcem v původním řízení (tj. pochybnosti o tom, zda žalobce unesl důkazní břemeno) a přezkumným řízením usilovali o prověření skutkového stavu, které by mohlo tyto pochybnosti potvrdit či vyvrátit. K takovému účelu však přezkumné řízení neslouží.

[32] Kasační soud uvedenému závěru (i přes uplatněné kasační námitky) přisvědčil.

[33] Z rozhodnutí orgánů finanční správy plyne, že důvodem pro nařízení přezkoumání autoremedurního rozhodnutí byla tvrzená nesprávná aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. w) ZDP způsobená tím, že původní správce daně před vydáním autoremedurního rozhodnutí rezignoval na svou povinnost ověřit odvolací tvrzení žalobce a zjistit adekvátně skutkový stav. Uvedené důvody pak stěžovatel opakuje i v kasační stížnosti a dodává, že nebyl názoru, že by uvedená ustanovení ZDP na případ žalobce nebylo možno bez dalšího aplikovat (a uznat jím nově uplatněné úroky jako daňově

pokračování

účinné náklady), z důvodu nedostatečného objasnění skutkového stavu původním správcem daně však prozatím není zřejmé, zda daná právní úprava na žalobcův případ dopadá, či nikoliv.

[34] Je tedy zřejmé, že orgány finanční správy nařízení přezkoumání autoremedurního rozhodnutí založily primárně na jimi tvrzené vadě postupu původního správce daně mající spočívat v absenci zjištění skutkového stavu a posouzení odvolacích námitek žalobce (nesprávná aplikace ZDP byla pouze důsledkem tvrzeně nedostatečně zjištěného skutkového stavu).

[35] Jak již však uvedl krajský soud, v projednávané věci nebylo lze bez dalšího uzavřít, že by zde byla podstatná procesní vada způsobená tím, že původní správce daně při vyřizování odvolání žalobce zcela rezignoval na svou povinnost ověřit skutkový stav věci a odvolací tvrzení žalobce. Stěžovatel daný závěr dovozuje z toho, že ve spisovém materiálu nejsou založeny listiny zachycující úvahy původního správce daně a jím učiněné vyhodnocení odvolacích důvodů ani listiny prokazující provedení dokazování týkající se skutečností uvedených v odvolání žalobce. K uvedenému je však nutno poznamenat, že odvolání žalobce bylo detailně a podrobně odůvodněno, skutečně tedy nelze vyloučit, jak uvedl krajský soud, že původní správce daně v něm uvedená tvrzení považoval za dostatečná pro prokázání oprávněnosti odvolacích tvrzení žalobce. Slovy krajského soudu, správce daně ani jako odvolací orgán není povinen „za každou cenu“ doplňovat dokazování, nevzniknou-li mu na základě listin ve spisu pochybnosti. Stejně tak není povinen „za každou cenu“ zpochybňovat tvrzení daňového subjektu. Z absence dokladů svědčících o dalším prověřování skutkového stavu (výzvy k prokázání atd.) tedy nelze automaticky dovozovat pochybení původního správce daně. Stejně tak nelze původnímu správci daně vytýkat, že své úvahy týkající se dané věci nevtělil do písemnosti následně založené do spisu, či do odůvodnění vlastního autoremedurního rozhodnutí o odvolání. Tehdy účinný procesní předpis mu totiž takové povinnosti neukládal. Podle § 49 odst. 3 ZSDP autoremedurní rozhodnutí nemuselo obsahovat odůvodnění. Zákon přitom správci daně neukládal, aby toto odůvodnění vtělil do jiných dokumentů zakládáných do správního spisu. Stěžovatelem zmiňovaná absence dokladů tedy sama o sobě nesvědčí o vadnosti postupu původního správce daně, resp. o nezákonné absenci prověření rozhodných skutečností. Kasační soud v této souvislosti dále uvádí, že žalobce setrvale tvrdí, že k prověřování nastalého skutkového stavu a jeho tvrzení týkajících se daňové uznatelnosti jím hrazených úroků dle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP došlo, a to při rozhodování o jeho odvolání ve věci předchozího zdaňovacího období roku 2008. Toto odvolání se přitom dle tvrzení žalobce týkalo zcela shodných skutkových a právních okolností jako nyní posuzovaná věc. Je tedy zřejmé, že obsah spisového materiálu ve věci zdaňovacího období roku 2008 by mohl mít na nynější věc zásadní dopad (i krajský soud byl názoru, že odvolací řízení týkající se roku 2008 mohlo ovlivnit způsob, jakým bylo rozhodnuto o odvolání žalobce za rok 2009). Stěžovateli však obsah spisového materiálu týkajícího se zdaňovacího období roku 2008 nebyl v době rozhodování o přezkoumání autoremedurního rozhodnutí znám (k tomu viz vyjádření stěžovatele k žalobě, založené v soudním spise). I přesto však stěžovatel setrvale tvrdí, že zde nejsou doklady svědčící o prověřování tvrzení žalobce.

[36] Z uvedeného plyne, že orgány finanční správy pochybily, založily-li své závěry ohledně nutnosti nařízení přezkoumání autoremedurního rozhodnutí na tvrzení o podstatné procesní vadě mající spočívat v absenci ověření skutkového stavu původním správcem daně (v tom se ostatně tato věc liší od věci posuzované zdejší soudem ve stěžovatelem opakovaně odkazovaném rozsudku zdejšího soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009 - 104). Pokud přitom na této domnělé vadě vystavěly svůj závěr o nezákonnosti autoremedurního rozhodnutí pro nesprávnou aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) a § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, ani tento jejich závěr nemůže obstát. Nutno pak v této souvislosti dodat, že orgány finanční správy fakticky ani netvrdí obecnou nemožnost aplikace daných ustanovení na případ žalobce. Jsou názoru, že prozatím pouze nebylo prokázáno, zda tato aplikace má v žalobcově případě místo. Jak již přitom ve vztahu k uvedenému konstatoval krajský soud, takováto tvrzení nesvědčí o konkrétně zjištěné nezákonnosti autoremedurního rozhodnutí, tyto představují ve své podstatě pouze pochybnosti o zákonnosti tohoto rozhodnutí. Takové skutečnosti však i dle názoru kasačního soudu nemohou vést k nařízení přezkoumání rozhodnutí, tedy k aplikaci mimořádného dozorčího prostředku výrazným způsobem zasahujícího do právní jistoty adresátů práva. Ostatně, v případě opačného závěru by bylo lze nařídit přezkoumání prakticky jakéhokoliv daňového rozhodnutí s tvrzením, že toto je nezákonné, neboť před jeho vydáním nebyl (možná) dodržen potřebný důkazní standard a nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav (daňový subjekt měl předložit další důkazy, jiné důkazy, správce daně měl vydat další výzvu k prokazování atd.). Takový výklad však nelze přijmout. Jak již připomněl krajský soud, ke komplexnímu posuzování skutkového stavu a k ověřování, zda byly získány dostatečné důkazy k prokázání tvrzení daňového subjektu, slouží primárně jiný institut daňového procesního práva, a to daňová kontrola. Z výše popsaného průběhu řízení v nynější věci přitom plyne, že orgány finanční správy fakticky nařízením přezkumného řízení usilují o provedení úkonů odpovídajících daňové kontrole, jejímž provedení však brání zákonná překážka.

[37] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že se ztotožnil s nosným závěrem krajského soudu, že rozhodnutí stěžovatele bylo nutno zrušit, neboť z něj (ani ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství) neplynou adekvátní důvody pro nařízení přezkoumání rozhodnutí ve smyslu § 121 odst. 1 daňového řádu. Nemohl proto přisvědčit ani tvrzením stěžovatele polemizujícím s některými dílčími myšlenkami krajského soudu vedoucími k tomuto konečnému závěru. Pro úplnost pak kasační soud dodává, že nesdílí názor stěžovatele, že by výklad krajského soudu stíral rozdíly mezi fází nařízení přezkoumání rozhodnutí a fází vlastního přezkoumání rozhodnutí. Skutečnost, že v první fázi, tj. ve fázi nařizování přezkoumání, dochází k předběžnému posouzení věci, nic nemění na tom, že již v tomto okamžiku musí být adekvátně vymezen rozpor s právní normou (případně existence podstatné procesní vady). Tomuto požadavku orgány finanční správy v nynější věci nedostály (viz výše). Kasační soud přitom se stěžovatelem nesouhlasí ani v tom, že by krajský soud pochybil, odkázal-li ve svém rozsudku na přípis Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 20. 7. 2016, č. j. 5723376/16/2000-11430-105242. Odkazovaný přípis Finančního úřadu pro hlavní město Prahu totiž svědčí o nejednotnosti a nejednoznačnosti náhledu orgánů finanční správy na možnost nařízení přezkoumání autoremedurního rozhodnutí, což i zdejší soud považuje za okolnost dokreslující pozadí nynější věci. Ke zrušení rozsudku krajského soudu pak nemůže vést ani to, že soud v tomto odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 1. 2014, č. j. 2 Afs 67/2013 - 53.

pokračování

Krajský soud toto rozhodnutí ve svém rozsudku uvedl toliko jako jeden z podpůrných argumentů. Nevystavěl na něm veškeré své nosné závěry stran nesplnění podmínek pro nařízení přezkoumání autoremedurního rozhodnutí.

[38] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl na základě oprávnění stanoveného v § 109 odst. 2 s. ř. s. bez jednání.

[39] O náhradě nákladů tohoto řízení kasační soud rozhodl ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení náleží úspěšnému žalobci.

[40] Přiznaná náhrada nákladů řízení spočívá v odměně zástupce žalobce (obchodní společnosti poskytující daňové poradenství) v řízení o kasační stížnosti ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby, spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu náleží zástupci žalobce též náhrada jeho hotových výdajů ve výši 300 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se takto vypočtená odměna a náhrada výdajů o částku odpovídající této dani (sazba daně 21 %) a celkově tak činí 4 114 Kč. Stěžovatel je povinen uhradit žalobci uvedenou částku ve lhůtě 15 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 13. dubna 2021

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu