

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **S. S.**, zastoupeného JUDr. Janou Sedláčkovou, advokátkou se sídlem Palackého tř. 33, 612 00 Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 11. 2004, č. j. 30 Ca 343/2002 - 32,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám zástupkyně žalobce, JUDr. Jany Sedláčkové, advokátky, do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 2150 Kč.

Odůvodnění:

I.

Svojí kasační stížností brojil žalovaný (dále též „stěžovatel“) proti shora uvedenému rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 26. 8. 2002, č. j. FŘ 110/1784-A/02-0107, jakož i rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu Brno IV ze dne 5. 11. 2001, č. 1010000893, č. j. 152662/01/291911/6644. Krajský soud zde s poukazem na judikaturu Ústavního soudu (konkrétně na rozhodnutí ze dne 4. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 86/99, zveřejněné pod č. 155 ve sv. č. 16 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu a rozhodnutí ze dne 19. 2. 2003, sp. zn. III. ÚS 351/02, zveřejněné pod č. 21 ve sv. č. 29 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) dospěl k závěru, že výše uvedenými rozhodnutími správních orgánů byla stěžovateli doměřena daň z příjmů fyzických osob na základě nepřípustné opakované daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1997, jelikož tato kontrola,

zahájená dne 5. 9. 2001 (viz protokol z tohoto dne č. j. 127650/01/291933/0787), jejíž výsledky byly shrnuty ve zprávě o daňové kontrole ze dne 10. 10. 2001, se týkala stejných otázek, jež byly již předmětem daňové kontroly předchozí.

II.

Stěžovatel s poukazem na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) ve své kasační stížnosti namítl nezákonnost rozhodnutí krajského soudu, a sice jednak pro vadu řízení před soudem, jednak (subsidiárně) též pro nesprávné posouzení právní otázky. Navrhl proto rozhodnutí krajského soudu zrušit a vrátit věc tomuto soudu k dalšímu řízení.

Vadu řízení před krajským soudem spatřoval stěžovatel v tom, že krajský soud výše zmíněná rozhodnutí správních orgánů zrušil na základě skutečností, které žalobce vůbec ve své správní žalobě nenamítal a napadenému rozhodnutí stěžovatele nevyčítal, a sice toho, že k doměření daně z příjmů fyzických osob mělo dojít na základě nepřípustné opakované daňové kontroly. Podle stěžovatele takovouto právní výtku žalobní body, obsažené v žalobě proti rozhodnutí stěžovatele, vůbec neobsahují a žalobce je neuplatňoval ani v odvolacím řízení u stěžovatele, v rámci něhož se projednávalo žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Brno IV. Žalovaný totiž podle stěžovatele v rámci odvolání ve správním řízení i v rámci soudního řízení o jeho správní žalobě namítal toliko nedostatečně zjištěný skutkový stav, který byl podkladem jím napadených rozhodnutí. K opakované daňové kontrole žalobce podle stěžovatele v žalobě toliko poznamenal, že odnímá žalobci právo na určitou právní jistotu a že její konání v podstatě dokazuje, že správní orgány již v rámci první daňové kontroly nezjistily řádně skutkový stav a nesplnily svoji zákonnou povinnost zjistit skutkový stav co nejúplněji. Takováto vyjádření žalobce v žalobě podle stěžovatele ještě nelze považovat za samostatný žalobní bod (na rozdíl od jiných výtek žalobce, které v žalobě uvedl a které se týkaly konkrétních okolností při zjišťování skutkového stavu správním orgánem), neboť žalobním bodem je nutno podle stěžovatele rozumět toliko výtku zcela konkrétního porušení práva. Podle stěžovatele tak krajský soud porušil v řízení před ním vedeném ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s.

K otázce nesprávného právního posouzení opakované daňové kontroly krajským soudem stěžovatel v první řadě uvedl, že daňovou kontrolu jako nikoli rozhodnutí, nýbrž určitý soubor úkonů sloužící k zjištění či prověření skutečností rozhodných pro určení výše daňové povinnosti, lze i podle judikatury Ústavního soudu v určitých případech opakovat (stěžovatel zde poukázal na judikát Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 334/02). Je tomu tak podle stěžovatele vždy, zjistí-li správce daně nové skutečnosti, které by mohly mít vliv na správné stanovení výše daňové povinnosti; opakovanou kontrolu pak lze provádět (toliko) v rozsahu, jaký odpovídá potřebám prověření nově zjištěných skutečností. Podle stěžovatele se přesně o takový případ jednalo ve věci žalobce. Teprve po skončení první daňové kontroly proběhlé v roce 1999 se správce daně (zejména z oznámení Policie ČR ze dne 30. 5. 2001) dozvěděl o nových skutečnostech, které mohly mít vliv na správné stanovení výše daňové povinnosti žalobce, a sice o tom, že žalobce (provozovatel stánku rychlého občerstvení, v němž se prodává zejména gyros a doplňující sortiment – pozn. Nejvyššího správního soudu) při původní daňové kontrole neměl v účetnictví zaneseny všechny výdaje za suroviny (pečivo a maso) odebrané od dodavatelů, takže ve skutečnosti odebral více surovin, než v účetnictví vykázal (z toho pak správce daně usuzoval, že žalobce také sám prodal více zboží, než kolik daňově vykázal – pozn. Nejvyššího správního soudu). Proto zahájil daňovou kontrolu, jejíž výsledky byly shrnuty ve zprávě o této kontrole ze dne 10. 10. 2001.

Závěrem stěžovatel poznamenal, že žalovaný námitku opakované daňové kontroly vůbec neuplatnil v řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Brno IV, třebaže s tímto výměrem jinak nesouhlasil a vznesl vůči němu, především pak ke zjištění skutkového stavu, který vzal správce daně za podklad svého rozhodnutí, výhrady. Za takovéhoto stavu se proto stěžovatel v odvolání otázkou přípustnosti opakované daňové kontroly vůbec nezabýval, neboť by to podle jeho přesvědčení znamenalo exces z mezí přezkumu prvoinstančního rozhodnutí odvolacím orgánem v daňovém řízení, které jsou stanoveny v § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daň. ř.“), ze kterého podle stěžovatele plyne, že odvolací orgán v daňovém řízení nemusí přezkoumávat odvoláním napadené rozhodnutí v celém rozsahu – na rozdíl od řízení podle zákona č. 71/1967 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „spr. ř.“), kde přezkum napadeného rozhodnutí odvolacím orgánem v celém rozsahu je nutno provést (§ 59 spr. ř.). Z toho, že žalobce námitku opakované daňové kontroly v řízení před odvolacím správním orgánem vůbec neuplatnil, pak podle stěžovatele logicky vyplývá, že – i kdyby žalobce tuto námitku ve správní žalobě řádně uplatnil jako žalobní bod – nemohla být jeho žaloba na základě uvedené námitky úspěšná, neboť žalobní důvod, který účastník neuplatnil v řádném opravném prostředku v rámci správního řízení, ač tak učinit mohl, postrádá pro účely soudního přezkumu správních rozhodnutí relevanci. V opačném případě by se podle stěžovatele řízení před správním soudem fakticky stalo dalším odvolacím řízením a porušovalo i zásadu dvojinstančnosti správního (daňového) řízení.

Současně s kasační stížností požádal stěžovatel o přiznání odkladného účinku této kasační stížnosti. Poukázal na to, že právní následek napadeného rozhodnutí krajského soudu (zrušení správního rozhodnutí stěžovatele a správního rozhodnutí správce daně) by pro stěžovatele, resp. pro splnění jeho povinností při dosažení cíle daňového řízení znamenal nenahraditelnou újmu vzhledem k možné nedobytnosti částky, kterou žalobce uhradil na základě krajským soudem zrušených správních rozhodnutí a která by mu tedy měla být stěžovatelem vrácena v případě, že by jeho kasační stížnosti nebyl přiznán odkladný účinek.

III.

Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti, neboť měl za to, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná.

K výtce stěžovatele, že krajský soud rozhodnutí správních orgánů zrušil na základě skutečností, které žalobce vůbec ve své správní žalobě nenamítal a napadenému rozhodnutí stěžovatele nevyčítal, žalobce uvedl, že v dané situaci předně nelze přehlédnout skutečnost, že správní žaloba byla podána ještě za úpravy správního soudnictví účinné před nabytím účinnosti s. ř. s. Tehdejší § 249 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2002 (dále jen „o. s. ř.“), stanovil jako jednu z podstatných náležitostí žaloby pouze *uvedení důvodů, v čem žalobce spatřuje nezákonnost rozhodnutí správního orgánu*; žalobní body ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s. nebylo podle žalobce třeba uvádět. Tomuto požadavku žalobce podle svého názoru vyhověl, když konkrétně poukázal na zahájení nové daňové kontroly poté, co již jedna daňová kontrola proběhla, uvedl, že má takový postup za odporující zákonu, a uvedl též tvrzení o příčině a důsledku tohoto nezákonného postupu správce daně. Jedním z důvodů podání správní žaloby, v žalobě

vyjádřených, tedy podle žalobce jednoznačně byl i poukaz na nezákonnou opakovanou daňovou kontrolu.

K názoru stěžovatele, že daňovou kontrolu bylo v případě žalobce možno uskutečnit opakovaně, žalobce uvedl, že takový názor je v rozporu s ustanoveními § 27 a § 28 daň. ř. Žalobce proto podle svého mínění nebyl povinen v daňovém řízení odvolací důvod, že správce daně neměl žádnou opakovanou daňovou kontrolu provádět a na základě jejích výsledků vydávat dodatečný platební výměr, ve svém odvolání uplatňovat, neboť respektovat právo žalobce nebýt vystaven opakované daňové kontrole měl stěžovatel *ex lege* a bez návrhu žalobce.

Podle žalobce v souvislosti s tím nemůže obstát stěžovatelova argumentace o nezákonnosti rozhodnutí krajského soudu na základě žalobní námitky, jež nebyla jako odvolací důvod uplatněna též v řízení správním před stěžovatelem, neboť se opírá izolovaně o § 50 odst. 3 daň. ř. a pomíjí možnost přihlédnout i ke skutečnostem nenamítaným v odvolacích důvodech, třebaže právě z § 50 odst. 3 daň. ř. taková možnost a z § 27 a § 28 daň. ř. taková povinnost plyne. Omezení možnosti podávání správních žalob pouze z důvodů již uplatněných v odvolání v rámci správního řízení není podle žalovaného žádným zákonem stanoveno, zákon v této souvislosti vyžaduje pouze tvrzení žalobce o zkrácení jeho práv rozhodnutím správního orgánu.

Návrhu na odkladný účinek kasační stížnosti by podle žalobce nemělo být vyhověno, neboť podmínky pro uplatnění § 73 zákona č. 150/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) nejsou splněny.

IV.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) a písm. a) s. ř. s. Jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

První spornou otázkou [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] je, zda lze spatřovat vadu řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, v tom, že krajský soud rozhodnutí správních orgánů zrušil z důvodu, že k doměření daně z příjmů fyzických osob mělo dojít na základě nepřípustné opakované daňové kontroly, i když podle stěžovatele 1) tato námitka nebyla obsahem žalobních bodů a pro případ, že ano, 2) tato námitka nebyla ani uplatněna v odvolání v rámci daňového řízení.

Druhou spornou otázkou [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] pak je, zda daňová kontrola zahájená dne 5. 9. 2001 (viz protokol Finančního úřadu Brno IV z tohoto dne č. j. 127650/01/291933/0787), jejíž výsledky byly shrnuty ve zprávě o daňové kontrole ze dne 10. 10. 2001, byla či nebyla nepřípustně opakovanou daňovou kontrolou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V.

K části 1) stížní námitky podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. uvádí Nejvyšší správní soud následující:

Výtku vůči rozhodnutí stěžovatele, že jeho skutková zjištění se opírají o nezákonnou, neboť nepřípustně opakovanou daňovou kontrolu, obsahuje žaloba, která je součástí soudního spisu a která byla krajskému soudu podána 1. 11. 2002, na stranách druhé až třetí, v prvním a druhém odstavci jejího bodu IV. Zde žalobce výslovně uvádí s označením konkrétních dokladů, jejich čísel jednacích a dat zahájení daňových kontrol resp. vyhotovení protokolů o výsledcích těchto daňových kontrol, že stěžovatel ve vztahu k žalobci dne 5. 9. 2001 zahájil opakovanou daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1997. Tomuto postupu pak žalobce vytýká rozpor se zákonem z důvodu odnětí práva žalobce na určitou právní jistotu a proto, že se tím fakticky dokazuje, že správce daně (*pozn. soudu:* žalobce jmenuje stěžovatele, tedy správní orgán druhé instance, ovšem míní nepochybně správce daně, který daňovou kontrolu prováděl) nezjišťoval dostatečně skutkový stav již ani při první daňové kontrole; podle žalobce tak stěžovatel na základě druhé z obou kontrol, jejíž výsledky byly odlišné od výsledků první kontroly, nepodloženě zvýšil daňový základ žalobce. Žalobce měl za to, že správce daně zde nesplnil svoji zákonnou povinnost zjistit skutkový stav co nejúplněji. Dále žalobce uvedl, že obě daňové kontroly spolu bezprostředně souvisely, důkazy na podporu svých tvrzení žalobce podle svého názoru předložil, avšak nebylo k nim přihlédnuto, a to ani v odvolacím řízení, které prováděl stěžovatel; šlo tedy podle žalobcova názoru o nezákonný postup. V dalších částech žaloby se pak žalobce věnuje jednotlivým skutkovým okolnostem své kauzy a vytýká stěžovateli zejména různá pochybení při zjišťování skutkového stavu a při výběru, provádění a hodnocení důkazů.

Podle přechodného ustanovení § 130 odst. 1 s. ř. s. *řízení podle části páté hlavy druhé občanského soudního řádu účinného přede dnem nabytí účinnosti s. ř. s., v nichž nebylo rozhodnuto do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle ustanovení části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. (...). Účinky procesních úkonů v těchto řízeních učiněných zůstávají zachovány a posoudí se přiměřeně podle ustanovení tohoto zákona. Ustanovení § 46 odst. 2 až 4 s. ř. s. se užijí obdobně.* Řízení o žalobách proti rozhodnutím správních orgánů, zahájená před 1. 1. 2003, soudní řád správní v citovaném přechodném ustanovení podrobuje režimu nové právní úpravy obsažené v jeho § 65 a násl., bere však v úvahu okolnost, že podané žaloby, příp. jiné procesní úkony učiněné účastníky před jeho účinností byly podány za účinnosti právní úpravy, jež pro ně v některých ohledech předepisovala splnění jiných podmínek než jak jsou nově stanoveny v s. ř. s. Vedle určení, že účinky těchto úkonů zůstávají zachovány i pro řízení podle nové úpravy, proto s. ř. s. stanovuje, že tyto úkony nutno posuzovat podle nové úpravy přiměřeně. Přiměřené posuzování procesních úkonů zde znamená, že je nutno na ně z hlediska požadavků na jejich náležitosti a obsah hledět s přihlédnutím k odlišnostem v těchto požadavcích mezi starou a novou právní úpravou. Jinak řečeno, účastníkovi zásadně nemůže v případech, na něž se vztahuje přechodné ustanovení, být na újmu skutečnost, že určitý úkon, jenž požadavky staré právní úpravy splňuje, v některých ohledech požadavkům úpravy nové zcela nevyhovuje. Ustanovení odpovídající svým obsahem ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (toto ustanovení jako jednu z nezbytných náležitostí žaloby předepisuje uvedení *žalobních bodů, z nichž musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné*) obsahovala předchozí úprava v § 249 o. s. ř. (ve vztahu ke sporné otázce je podstatné, že toto ustanovení předepisovalo *uvedení důvodů, v čem žalobce spatřuje nezákonnost rozhodnutí správního orgánu*). Podmínkám staré právní úpravy žaloba ve vztahu k námitce, že napadené rozhodnutí spočívá na skutkových zjištěních opatřených nezákonně opakovanou daňovou kontrolu, nepochybně zcela vyhovuje, neboť žalobce zcela konkrétně popsal, jaký postup správního orgánu,

jenž předcházel vydání napadeného rozhodnutí a jímž byla opatřena skutková zjištění jsoucí podkladem tohoto rozhodnutí, považuje za nezákonný (konkrétně označenou daňovou kontrolu) a v čem konkrétně podle něho nezákonnost spočívá (v nepřípustném opakování této daňové kontroly). Žalobce ve vztahu k výtce nezákonně opakované daňové kontroly uvedl ve své žalobě vše, co bylo nezbytné pro to, aby se krajský soud touto výtkou mohl věcně zabývat. Nejen s ohledem na § 130 odst. 1 s. ř. s. a § 249 o. s. ř., nýbrž i z hlediska § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. žaloba žalobce splňuje ve vztahu k námitce nezákonně opakované daňové kontroly předepsané náležitosti, neboť obsahuje žalobní body v podobě, v níž je zákon vyžaduje. Zabýval-li se jimi krajský soud věcně, rozhodně nevybočil z mezí žalobních bodů ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s. Ze shora uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud konstatuje, že takto uplatněná námitka stěžovatele není důvodná.

VI.

K části 2) stížní námitky podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. pak uvádí Nejvyšší správní soud následující:

Nelze se ztotožnit ani s názorem stěžovatele, že žalobní důvod, který účastník (v daném případě podle stěžovatele žalobce) neuplatnil v řádném opravném prostředku v rámci správního řízení, ač tak učinit mohl, postrádá pro účely soudního přezkumu daňových rozhodnutí relevanci. Právní ochrana poskytovaná správními soudy je ochranou originální a není pokračováním správního řízení. Ochrana je poskytována v procesu majícím ryzí povahu řízení soudního a nikoliv správního. Sporné strany mají proto vždy rovné postavení (viz k tomu např. odůvodnění usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110). Podmínky, za jakých lze žalobu projednat, stanoví soudní řád správní relativně autonomně; splnění podmínek stanovených jinými právními předpisy než procesní úpravou soudního řízení správního musí být přímo soudním řádem správním nebo případně zvláštním předpisem předepsáno [tak se děje např. v § 68 písm. a) s. ř. s., který generelně vyžaduje splnění určitých předpokladů v rámci předcházejícího správního řízení; ze zvláštních předpisů např. § 32 zákona č. 325/1999 Sb., o azylu a o změně zákona č. 283/1991 Sb., o Policii České republiky, ve znění pozdějších předpisů, obsahuje speciální ustanovení o lhůtách pro podání správních žalob ve věcech azylu, vázaná na druhy důvodů, pro které žalobci nebylo ve správním řízení vyhověno]. Ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. rozsah přezkumu časově fixuje z hlediska skutkového i právního na stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. zásadně [viz zákonnou výjimku v § 76 odst. 2 s. ř. s. a též judikaturu k otázce přezkumu některých podstatných porušení ustanovení o řízení před správním orgánem ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2003, č. j. 2 Azs 23/2003 - 39, uveřejněný pod č. 272/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, a rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 27. 8. 1996, č. j. 6 A 147/94 - 18, uveřejněný v Právních rozhledech č. 3/1997, str. 145] omezuje rozsah přezkumu na meze dané žalobními body, které musí mít předepsaný obsah [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Ze žádného ze zmíněných ustanovení s. ř. s. ani z žádného jiného ustanovení zvláštního předpisu výslovně neplyne, že by žaloba žalobce ve správním soudnictví neměla být projednatelná v té její části, v níž stěžovatel uplatňuje důvody, které předtím neuplatnil v přípustném opravném prostředku v rámci správního (a tedy i daňového) řízení.

Takové pravidlo nelze obecně dovodit ani extenzívním výkladem podmínky „vyčerpání řádných opravných prostředků v řízení před správním orgánem“, obsažené v již zmiňovaném § 68 písm. a) s. ř. s., neboť požadavek právní jistoty účastníka

řízení ohledně podmínek přípustnosti správní žaloby (v daném případě žaloby podle § 65 a násl. s. ř. s.) velí přiklonit se zde k výkladu doslovnému, tedy v podstatě k takovému, že podmínka je splněna, jestliže účastník řádný opravný prostředek ve správním řízení, který měl k dispozici (typicky odvolání), využil, tj. podal jej a napadl jím výrok či výroky rozhodnutí správního orgánu první instance alespoň v takovém rozsahu (z hlediska jeho subjektivních práv a povinností tímto výrokem či těmito výroky upravených), v jakém napadá výrok či výroky správního orgánu vydaného v druhé instanci; druhoinstační rozhodnutí je pak z hlediska splnění podmínky uvedené v § 68 písm. a) s. ř. s. přezkoumatelné v takovém rozsahu jeho výroku či výroků, jenž obsahově odpovídá napadenému rozsahu výroku či výroků rozhodnutí prvoinstančního. Ve prospěch výkladu pojmu „vyčerpání“ opravných prostředků jako jejich „využití“ lze argumentovat i dostupnou judikaturou (ze starší judikatury viz např. usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 28. 8. 1997, č. j. 30 Ca 114/97 - 46 a usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 8. 1998, sp. zn. II ÚS 407/97, nepublikováno; srov. dále usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 31. 10. 1997, č. j. 6 A 19/97 - 15, rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 19. 11. 1992, č. j. 6 A 58/92 - 22; z judikatury recentní, vydané již za účinnosti s. ř. s., srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2004, č. j. 1 As 28/2004 - 106, zveřejněné pod č. 454/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Podpůrně nutno poukázat i na zásady vyvozené judikaturou Ústavního soudu pro dřívější úpravu správního soudnictví, jež však ve svých podstatných rysech (zejména z hlediska podmínek přípustnosti žaloby a uplatnění zásady koncentrace řízení, které v nové úpravě nedoznaly podstatných změn) jsou použitelné i za úpravy podle s. ř. s.: Jak vyslovil Ústavní soud v nálezu ze dne 25. 11. 1999, sp. zn. IV. ÚS 325/99, zveřejněném pod č. 169 ve sv. č. 16 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, „za situace, kdy zákonem stanovené podmínky přístupu občana k soudu ve správních věcech jsou velmi rigidní, formálně přísné a stojí na principu koncentrace řízení, nelze akceptovat, jsou-li tyto podmínky navíc vykládány extenzívně“. Takový přístup považuje Ústavní soud za jsoucí v rozporu s čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod a má za to, že „pokud neurčitost konkrétního procesního ustanovení právního předpisu implikuje různé interpretace jeho obsahu, nelze přijmout tu, jež je k tíži dotčených účastníků řízení“ (viz nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 1996, sp. zn. III. ÚS 283/96, zveřejněný pod č. 111 ve sv. č. 6 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu). I Vrchní soud v Praze v rozsudku ze dne 22. 12. 1995, č. j. 6 A 231/93 - 25 (zveřejněn v Soudní judikatuře ve věcech správních pod č. 223/1998 a v Soudní judikatuře č. 5/1998, str. 139), se přiklonil k tomuto názoru, když mj. uvedl, že tehdejší ustanovení § 249 odst. 2 o. s. ř. upravující náležitosti žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, pokud se týká otázky, jaké důvody (námitky) mohou být uplatněny, neobsahuje žádné omezení. Opačný právní názor, vyjádřený ve vztahu k tehdejší právní úpravě správního soudnictví v judikatuře původního Nejvyššího správního soudu [viz jeho rozsudek ze dne 7. 4. 1943, Boh. F 10548/43 (1091/41)], proto nyní již není použitelný.

Ani ustanovení § 50 odst. 3 daň. ř. nemůže být v daném konkrétním případě důvodem k tomu, aby bylo lze přisvědčit právnímu názoru stěžovatele. Podle § 50 odst. 3 věty první daň. ř. *odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání*. Tato věta nepochybně vymezuje rozsah přezkumu prvoinstančního rozhodnutí odvolacím správním orgánem v daňovém řízení úžeji, než jak je tomu v řízení správním, kde § 59 odst. 1, část věty před středníkem spr. ř. předepisuje přezkum odvoláním napadeného rozhodnutí v celém rozsahu, tj. z hlediska všech myslitelných aspektů jeho zákonnosti, a to z úřední povinnosti. V ustanovení § 50 odst. 3 daň. ř. však nelze odhlédnout od jeho věty druhé a třetí, jež stanovují, že *vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž*

při rozhodování přihlédnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. Uvedené výjimky z obecného pravidla stanoveného ve větě první § 50 odst. 3 daň. ř. totiž rozsah použitelnosti obecného pravidla zásadním způsobem redukují ve prospěch přezkumu řady aspektů zákonnosti napadeného prvoinstančního rozhodnutí *ex officio*, takže rozsah přezkumu prvoinstančního rozhodnutí odvolacím orgánem se i v daňovém řízení blíží rozsahu téhož typu přezkumu v řízení podle správního řádu (byť oproti rozsahu přezkumu podle správního řádu je nepochybně – abstraktně vzato – užší). Lze tedy říci, že rozhodnutí odvolacího orgánu nebude možno shledat nezákonným pouze za předpokladu, že odvolací orgán v daňovém řízení přezkoumá (a správně posoudí) rozhodnutí orgánu prvoinstančního jednak v rozsahu požadovaném v odvolání (§ 50 odst. 3 věta první daň. ř.), jednak (nad rámec tohoto rozsahu) i z důvodů uvedených v § 50 odst. 3 větě druhé daň. ř., které nutno vykládat extenzívně. Pouze důvody nespadající do takto široce vymezeného rozsahu přezkumu jsou důvody, kterými není odvolací orgán povinen (a ani oprávněn – toto vyplývá ze zásady legální licence ve spojení s § 50 odst. 3 větou první a druhou daň. ř., jež vymezují rozsah přezkumu) se v rámci rozhodování o odvolání zabývat a které tedy nemohou – pokud je jen a pouze o ně opřena následná správní žaloba proti tomuto rozhodnutí – být důvodem pro to, aby správní soud takto napadené rozhodnutí shledal nezákonným.

V první řadě nutno poznamenat, že slovo „lze“, užité v § 50 odst. 3 větě druhé daň. ř., není přípustné vykládat – s ohledem na ústavní zásady enumerativnosti státních pretenzí, legální licence a zákazu zmocnit orgán veřejné moci k libovůli (viz čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod; viz k tomu např. nález Ústavního soudu ze dne 18. 9. 1996, sp. zn. II. ÚS 186/95, zveřejněný pod č. 83 ve sv. č. 6 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) a s ohledem na to, že zákon ani v citovaném ustanovení ani nikde jinde nestanoví jakákoli, byť i abstraktní kritéria pro správní úvahu odvolacího orgánu – jako stanovení pouhého oprávnění odvolacího orgánu přihlédnout k tam vymezeným skutečnostem i bez jejich uplatnění v odvolání, nýbrž jako stanovení takové povinnosti. Odvolací správní orgán zde tedy nemá prostor pro uvážení, zda k odvolatelem neuplatněným skutečnostem přihlédne, anebo nikoli, nýbrž – vyjdou-li takové skutečnosti najevo a mají-li podstatný vliv na výrok rozhodnutí – přihlédnout k nim musí; prostor pro správní uvážení by mu totiž musel být alespoň v abstraktní rovině (například naznačením základních kritérií pro posouzení) výslovně dán.

„Vyjitím najevo“ nutno pak v ustanovení § 50 odst. 3 větě druhé daň. ř. rozumět jakýkoli způsob přibytí informace o skutečnosti, jež může být pro výsledek řízení rozhodná, do dispoziční sféry správního orgánu. Je-li uvedená informace obsahem správního spisu, nutno ji nepochybně považovat za vyšlou najevo. Jestliže tedy součástí správního spisu při rozhodování stěžovatele ve věci odvolání žalobce byly písemnosti týkající se v pořadí druhé daňové kontroly ve věci daňové povinnosti za totéž zdaňovací období, nepochybně je nutno považovat skutečnosti v nich zaznamenané za „vyšlé najevo“, neboť odvolací správní orgán je měl nepochybně ve své dispoziční sféře.

Podstatnost vlivu uvedených skutečností na výrok rozhodnutí je pak evidentní – pouze za předpokladu, že byly uvedené skutečnosti zjištěny zákonným způsobem (tedy prostřednictvím zákonné daňové kontroly), mohl být výrok rozhodnutí na nich založen.

V případě stěžovatele tedy žalovaný musel *ex officio* prověřit zákonnost způsobu zjištění skutečností rozhodných pro vydání dodatečného platebního výměru správcem daně, a proto žalobce zcela v souladu se zákonem námitku, že tento postup správce daně nebyl

zákonný, učinil součástí žalobních bodů své správní žaloby, i když ji v odvolání samotném skutečně nenamítal. Krajský soud se proto uvedenou námitkou mohl a musel věcně zabývat.

VII.

O stížní námitce podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud uvážil-s přihlédnutím k právnímu názoru vyslovenému Nejvyšším správním soudem již v rozsudku ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004 - 88, zveřejněn na www.nssoud.cz) – takto:

VII. a)

Judikatura Ústavního soudu obecně ve svých závěrech nepopírá právo správce daně provádět daňovou kontrolu, a to i opakovaně, avšak z předmětu této opakované kontroly musí být podle Ústavního soudu jednoznačně patrno, že její zaměření není totožné s předmětem předcházející daňové kontroly, resp. musí být patrno, jaké důvody či skutečnosti, případně i dříve neznámé, správce daně k takovému postupu vedou (viz nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2003, sp. zn. III. ÚS 510/02, zveřejněný pod č. 64 ve sv. č. 30 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu). V opačném případě se podle Ústavního soudu jedná o věc rozhodnutou, přitom je založena překážka řízení dle § 27 odst. 1 písm. e) daň. ř. Ústavní soud dále připouští opakování kontroly za předpokladu, že se objeví skutečnosti, které správci daně v době předchozí daňové kontroly nebyly známy, a kontrola bude provedena v rozsahu bezprostředně souvisejícím s těmito zjištěními (nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, zveřejněný pod č. 63 ve sv. č. 30 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).

VII. b)

Výše uvedenou judikaturu Ústavního soudu nutno podle názoru Nejvyššího správního soudu chápat v tom smyslu, že zásadu *res iudicata* (tj. zákaz opakovaného řešení téže věci, tj. zákaz správnímu orgánu, aby se opakovaně zabýval toutéž věcí a aby opakovaně používal ve vztahu k ní procesní instrumenty, které mu zákon dává k dispozici) nutno přiměřeně použít i na institut daňové kontroly.

Opakovanou daňovou kontrolu totiž nelze striktně klást naroveň opakovanému rozhodnutí v téže věci; je však nezbytné na ni pohlížet prismatem stejných zásad. Podle § 27 odst. 1 písm. e) daň. ř. se daňové řízení zastaví, *jestliže bylo ve věci návrhu již pravomocně rozhodnuto, nejde-li o rozhodnutí prozatímní povahy (procesní)*. Ve shodě se shora zmíněným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004 - 88, zveřejněn na www.nssoud.cz, lze uvést následující: Prováděná daňová kontrola sama o sobě ani zpráva o provedené kontrole sepsaná v souladu s ustanovením § 16 odst. 8 daň. ř. ovšem nemohou přísně vzato založit překážku *rei iudicatae*. Především se nejedná o věc návrhu daňového subjektu (žádost) a pojmově je vyloučeno, aby provedení kontroly navrhoval sám sobě správce daně. Nejedná se ani o rozhodnutí, neboť zpráva o kontrole, jejímž projednáním a podpisem je daňová kontrola ukončena, není rozhodnutím, a to ani rozhodnutím *sui generis*. Zpráva o daňové kontrole je jedním z vícero možných důkazních prostředků ve smyslu § 31 odst. 4 daň. ř. Není přitom ani vyloučeno, naopak je v praxi velmi časté, že správce daně užije při vyměření (doměření) daně i jiných důkazů, dospěje-li v rámci jejich hodnocení při respektování § 2 odst. 3 daň. ř. k závěru, že zpráva o kontrole nemůže jako důkaz obstát vůbec (je-li např. její obsah vyvrácen důkazem

jiným) nebo že není pro samotný úkon vyměření dostatečně průkazná. Zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím, kterým by byla zakládána nebo měněna práva a povinnosti daňového subjektu, není proto způsobilá založit překážku věci rozhodnuté. Tuto překážku nemůže založit ani samotné provedení daňové kontroly, neboť se jedná pouze o dílčí procesní postup správce daně odehrávající se v rámci daňového řízení, tedy o nástroj, který správce daně při správě daní použil pro ověření, resp. stanovení daně.

Podle § 46 odst. 7 věty první a druhé daň. ř., *zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předepíše; právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejímu dodatečnému stanovení na překážku*. Podle poslední věty citovaného ustanovení se tento postup uplatní přiměřeně i při vyměření daně nižší než byla poslední známá daňová povinnost.

Dospěje-li správce daně po provedené daňové kontrole k tomu, že daňový subjekt zkrátil daňovou povinnost, a vydá – na základě zjištění uvedených ve zprávě o daňové kontrole – platební výměr, kterým daň dodatečně vyměří, není ve smyslu výše citovaného ustanovení takový postup důvodem pro aplikaci § 27 odst. 1 písm. e) daň. ř., neboť zákon výslovně další (opakované) doměření daně předvídá.

Vázanost správce daně již jednou provedenou daňovou kontrolou, resp. obsahem a rozsahem zjištění ve zprávě o kontrole zachycených, nelze s přihlédnutím k výše uvedenému dovodit ani z § 28 odst. 1 daň. ř. podle něhož *vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Jinak si může správce daně o takové otázce učinit úsudek sám nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení.* Z dikce tohoto ustanovení vyplývá, že správce daně je vázán rozhodnutím příslušného orgánu, tedy orgánu odlišného od správce daně; takovým orgánem bude zpravidla orgán, který nerozhoduje o daňových otázkách, když v těchto případech je oním příslušným orgánem správce daně, ale o otázkách, jejichž posouzení je v souvislosti se stanovením daně v řízení o daních třeba. Z věty druhé § 28 odst. 1 daň. ř. potom vyplývá pouze to, že správce daně, s výjimkou uvedenou v § 28 odst. 2 daň. ř., tj. otázky spáchání trestného činu nebo osobního stavu občana, si může učinit úsudek sám; nelze proto ani z této věty dovozovat vázanost správce daně předchozí provedenou daňovou kontrolou.

VII. c)

Daňová kontrola je systematicky zařazena mezi instituty společné pro celé daňové řízení a není tak omezena pouze na některé jeho stadium. Závěr z toho plynoucí však nelze absolutizovat. Stejně tak jako doručování, dokazování, dožádání, nahlížení do spisu a další úkony může být daňová kontrola uskutečněna v kterékoli fázi daňového řízení, je-li to z povahy řízení a věci samé možné. Není tedy samostatnou fází daňového řízení, ale dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, zveřejněn na www.nssoud.cz); uvedeným usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu byl aprobován právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, zveřejněný pod č. 437/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Obvykle daňová kontrola probíhá v řízení vyměřovacím, neboť její použití je právě v této fázi zpravidla nejúčelnější. Již z povahy a účelu daňové kontroly vyplývá, že se provádí vždy až po skončení zdaňovacího období

a rovněž až po uplynutí lhůty k podání daňového přiznání; tím je mimo jiné určena jedna fáze daňového řízení, a to řízení přípravné, v němž daňová kontrola nemůže začít. Daňová kontrola je tak jedním z nástrojů, které správce daně v rámci správy daně ve smyslu § 1 odst. 2 daň. ř. má k dispozici pro naplnění cíle daňového řízení. Tohoto cíle však nelze dosahovat, aniž by byly brány na zřetel zásady daňového řízení vymezené v § 2 daň. ř., interpretované ústavně konformním způsobem, tedy zejména s přihlédnutím k celistvosti a vzájemné provázanosti těchto zásad, které neumožňují *a priori* upřednostňovat některou z nich na úkor ostatních, a v souladu s principy spravedlivého procesu a materiálního právního státu.

Není sporu, že zákon o správě daní a poplatků opakování daňové kontroly výslovně nezakazuje, na druhou stranu je ani výslovně neumožňuje. V právu veřejném je přitom nutno vycházet ze zásady legální licence a enumerativnosti státních pretenzí, výše již zmíněné. Správní orgán proto v daňovém řízení nemůže činit vše, co zákon nezakazuje, ale naopak pouze to, co mu zákon jako jeho oprávnění stanoví. Nelze rovněž přehlédnout, že všechny základní procesní úpravy, ať již trestní řád, občanský soudní řád, správní řád nebo daňový řád, jsou postaveny na určitých základních principech, jejichž prostřednictvím do řízení, která jsou těmito procesními předpisy upravena, „prozařují“ principy spravedlivého procesu a materiálního právního státu. Mezi uvedené principy zejména patří, že o jedné věci se zásadně rozhoduje pouze jednou, v jediném řízení, a že výjimky z této zásady jsou relativně omezené a procesně přísně reglementované; z toho pak vyplývá zásadní nemožnost vést o téže věci více řízení současně (*litispendence*) a znovu rozhodnout o věci již rozhodnuté (*res iudicata*). Uvedený princip není samoúčelný – naopak, jeho prostřednictvím je v procesním právu realizován požadavek právní jistoty účastníků řízení, který vyžaduje, aby od jistého okamžiku byl výsledek řízení (a tedy rozhodování o konkrétní věci) fixován a byl v zásadě nezměnitelný. Proto i zjišťování skutečností, o něž se má rozhodnutí, které je výsledkem řízení, skutkově opírat, nelze v jedné věci libovolně opakovat, nýbrž se má dít – nejsou-li dány vskutku závažné důvody pro opakování – zásadně toliko jednou; velmi intenzívní naléhavý je tento požadavek za situace, že zjišťování skutkového stavu je vedeno způsobem, který pro účastníka řízení nebo třetí osoby znamená zátěž, zejména v podobě zásahu do jeho subjektivních práv. Z uvedeného principu pak pro orgány veřejné moci, které řízení provádějí, vyplývá požadavek profesionality a patřičné odborné péče, se kterými jsou povinny každé řízení vést; tyto orgány jsou tedy povinny v uvedených řízeních vynaložit patřičné úsilí, podložené odborností a profesionalitou, k tomu, aby zjistily všechny pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti v rozsahu, v jakém jim to zákon ukládá. Neučiní-li tak a vyjdou-li takové skutečnosti v důsledku neodborného nebo neprofesionálního postupu orgánu, který vede řízení, najevo teprve dodatečně, nemůže to být zásadně k tíži účastníka řízení, nýbrž pouze k tíži státu, jehož orgán řízení vedl. Obzvláště naléhavá potřeba dodržení výše popsaných principů a požadavků je dána v řízení daňovém, v němž státní orgán rozhoduje výlučně o daňové povinnosti (soukromé) osoby vůči státu (tj. nikoli o právech a povinnostech ve vztahu mezi vícero soukromými osobami navzájem) a v němž tedy stát „chce“ po soukromé osobě zaplacení daně v určité výši. Správní orgán v daňovém řízení je tedy zásadně povinen zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně „napoprvé“, neboť lze zajisté předpokládat, že toho zpravidla bude vzhledem k procesním instrumentům a personálním a materiálním prostředkům, které má za tím účelem podle zákona k dispozici, také schopen – daňové kontroly jako procesního institutu určeného ke zjišťování a prověřování okolností rozhodných pro správní stanovení daně může proto správní orgán zásadně užít toliko jednou; výjimky z tohoto pravidla mohou být přípustné pouze za splnění vstupního (tj. nutného, ne však vždy dostačujícího) předpokladu, 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.

VII. d)

Na základě výše uvedených úvah dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že nelze dovodit absolutní možnost správce daně provádět opakování daňové kontroly kdykoli, vymezí-li její obsah odlišně od kontroly předchozí a vyjdou-li najevo nové skutečnosti, aniž by přitom respektoval ostatní zákonná ustanovení, která takovou možnost limitují. Důvodem opakování kontroly totiž nemohou být bez dalšího nové skutečnosti, dostatečným důvodem nemůže být ani odlišné vymezení předmětu kontroly. Daňový řád obecně nevylučuje, aby pravomocně vyměřená daň mohla být následně měněna, přičemž dodatečné platební výměry lze vydávat i opakovaně (viz k tomu zejm. shora již zmíněný § 46 odst. 7 daň. ř. a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 80/2004 - 72, zveřejněný pod č. 547/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Možnost takové změny, zakotvené generelně v § 46 odst. 7 daň. ř., nutno ovšem mít – vzhledem k zásadě legální licence a enumerativnosti státních pretenzí – za realizovatelnou pouze a výlučně způsobem v zákoně stanoveným (tj. za pomoci procesních instrumentů zákonem výslovně upravených, připadají-li vzhledem ke své podstatě a funkci ve vztahu k zamýšlenému účelu v úvahu).

Takovým procesním instrumentem jsou v daňovém řádu – podobně jako v trestním řádu, občanském soudním řádu či správním řádu – mimořádné opravné prostředky. Daňový řád upravuje ve své části páté v ustanoveních § 54 až § 55, § 55a, § 55b a § 56 celou škálu těchto mimořádných opravných prostředků pamatujících na situace, kdy z důvodů kvalifikovaného deficitu při zjištění rozhodných skutkových okolností (obnova řízení), pro právní vady (přezkoumání daňových rozhodnutí), kvůli odstranění aplikačních nesrovnalostí a nespravedlností (prominutí daně) či kvůli odstranění administrativních či jiných obdobných pochybení (opravy zřejmých omylů a nesprávností) lze pravomocné rozhodnutí o vyměření daňové povinnosti změnit, přičemž tyto mimořádné opravné prostředky jsou použitelné vždy i *ex officio* a zásadně připouštějí *reformatio in peius* (vyjma prominutí daně, kde to je z povahy věci vyloučeno). V podobě těchto mimořádných opravných prostředků má stát k dispozici adekvátní nástroje pro řešení situací, kdy je z legitimních důvodů třeba po pravomocném vyměření daňové povinnosti (takovým je ve smyslu § 46 odst. 5 daň. ř. i akceptace daňového přiznání správcem daně) určit výši daňové povinnosti znovu. Pokud je tedy má k dispozici, je správní orgán v daňovém řízení rovněž povinen jich – a pouze jich – k dosažení cílů, kvůli nimž zákonodárce tyto opravné prostředky v daňovém řádu upravil, používat. Jiný postup správního orgánu by byl vybočením z mezí pravomocí daných tomuto orgánu zákonem a bylo by jej nutno považovat nejen za protizákonný, ale – s ohledem na čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod – i za protiústavní postup.

Nejvyšší správní soud, který je jako každý orgán aplikující právo povinen vykládat jednoduché právo ústavně konformním způsobem, proto zásadně nemůže připustit výklad, že by daňová kontrola jako jeden z nástrojů ke zjišťování skutkového stavu v rámci daňového řízení mohla být opakována mimo rámec procesních instrumentů, které jako jediné připouštějí opakování samotného daňového řízení, jehož je daňová kontrola jako dílčí procesní postup vždy součástí. Daňová kontrola slouží v první řadě ke zjištění skutkových okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, je tedy v první řadě instrumentem ke zjišťování skutkového stavu věci; zpráva o daňové kontrole, tedy suma poznatků

zjištěných při daňové kontrole a zaznamenaných zákonem předepsaným způsobem, je v daňovém řízení důkazem (§ 31 odst. 4 daň. ř.). Oprávnění správce daně při daňové kontrole a tomu odpovídající povinnosti daňového subjektu (viz zejm. § 16 odst. 2 daň. ř.) slouží nepochybně k tomu, aby daňová kontrola mohla efektivně plnit svůj účel. Současně však tato oprávnění mohou z hlediska daňového subjektu znamenat výrazný zásah do jeho subjektivních práv. Nelze proto připustit, aby daňová kontrola byla opakována libovolně často a aby tak byl dán prostor k případnému neprofesionálnímu či dokonce v krajních případech i šikanóznímu postupu správce daně vůči daňovému subjektu; na druhé straně ovšem nelze ani připustit, aby možnosti správce daně k užití instrumentu v podobě daňové kontroly byly fakticky vyprázdněny tím, že by opakování daňové kontroly bylo paušálně a bezvýjimečně vyloučeno i za situace, kdy při první daňové kontrole správce daně postupoval s potřebnou profesionalitou a kdy teprve po jejím skončení a z důvodů, jež správce daně nezavinil, se objevily nové skutečnosti, které zakládají důvod k tomu, aby první daňovou kontrolou prověřované skutečnosti byly podrobeny opakovanému zkoumání.

Opakování daňové kontroly proto může být zásadně přípustné jen tehdy, je-li důvod zopakovat proběhlé daňové řízení v jeho skutkové dimenzi, tj. znovu zjišťovat skutkový stav. Zejména k tomu účelu slouží, jak výše nastíněno, institut obnovy řízení (§ 54 až § 55 daň. ř.). Je-li naplněn zákonný předpoklad pro užití mimořádného opravného prostředku podle § 54 odst. 1 písm. a) až c) daň. ř. a jsou-li dány i další zákonné podmínky pro užití tohoto procesního instrumentu, je povinností správce daně řízení obnovit; není přitom rozhodné, zda o takový postup požádá příjemce rozhodnutí. V rámci obnoveného řízení pak může v mezích rozsahu a důvodů obnovy (§ 55 odst. 4 daň. ř.) proběhnout i opakovaná daňová kontrola.

VII. e)

V praxi ovšem může nastat i situace, kdy po skončení předchozí daňové kontroly, ale ještě před pravomocným vyměřením daně (mezi tyto případy nutno počítat i situaci, kdy pravomocné rozhodnutí o vyměření daně je zrušeno rozhodnutím správního soudu či dokonce Ústavního soudu) na základě skutečností zjištěných mj. touto daňovou kontrolou (nebo naopak nevyměřením – i k takovému výsledku mohou přirozeně vést zjištění z daňové kontroly) vyjdou najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly by mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí a k jejichž prověření je nezbytné užít procesních oprávnění správce daně, jež mu přísluší toliko při daňové kontrole. Jedná se tedy o skutečnosti či důkazy, které by samy o sobě byly důvodem pro obnovu řízení, pokud by zde již existovalo pravomocné rozhodnutí, ve vztahu k němuž by bylo možno řízení, jež předcházelo jeho vydání, obnovit. V takovém případě by nepochybně nebylo procesně účelné (a nezřídka ani možné pro procesní obranu daňového subjektu, včetně žaloby ve správním soudnictví), aby došlo nejprve k pravomocnému vyměření daně na základě skutečností či důkazů, o nichž je již v okamžiku rozhodování známo, že jsou přinejmenším sporné či neúplné, a aby teprve následně došlo ve vztahu k tomuto – na pochybných skutkových zjištěních či důkazech postavenému – rozhodnutí k obnově řízení. Proto je nutno ve vztahu k opakování daňové kontroly za této specifické situace přiměřeně užít ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) daň. ř.: Opakovaná daňová kontrola tedy bude za této situace bez nutnosti obnovy řízení samotného přípustná za předpokladu, že ve vztahu ke skutečnostem či důkazům, jež jí mají být prověřovány, jsou naplněny věcné podmínky podle uvedeného ustanovení daň. ř. Správce daně, který za této situace chce opakovanou daňovou kontrolu provést, při jejím zahájení vymezí a daňovému subjektu sdělí, v jakém rozsahu bude opakovaná daňová kontrola

provedena a z jakých důvodů (§ 55 odst. 4 daň. ř. použitý přiměřeně). Rozsah a důvody opakované daňové kontroly jsou omezeny kritérii stanovenými v § 54 odst. 1 písm. a) daň. ř. Pouze v rámci mezí tímto ustanovením daných je pak opakovaná daňová kontrola přípustná a jí provedená zjištění zachycená ve zprávě o daňové kontrole zákonná; zjištění získaná nezákonnou daňovou kontrolou nemohou být v neprospěch daňovému subjektu použita jako důkaz.

Vymezení rozsahu a důvodů opakované daňové kontroly a jejich sdělení daňovému subjektu při zahájení této kontroly není samoúčelným požadavkem. Informace takto sdělená daňovému subjektu mu umožňuje zvážit, zda má postup správce daně za zákonný, a pak proti němu nebrojit a opakovanou daňovou kontrolu strpět, anebo zda jej považuje za nezákonný, a pak proti němu brojit podáním námitek proti postupu pracovníka správce daně podle § 16 odst. 4 písm. d), odst. 6 daň. ř., případně – za splnění podmínek vymezených v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, zveřejněn na www.nssoud.cz – se bránit u správního soudu podáním žaloby podle § 82 a násl. s. ř. s.

VII. f)

Ve věci daně z příjmu žalobce za zdaňovací období roku 1996 byla první daňová kontrola u něho zahájena dne 16. 8. 1999 (viz protokol Finančního úřadu Brno IV o ústním jednání z téhož dne, č. j. 107462/99/291933/787). Na základě této daňové kontroly byla žalobci dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu Brno IV č. 990001073, č. j. 136154/99/291911/6644, ze dne 8. 11. 1999 doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 o 326 575 Kč; odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru bylo rozhodnutím stěžovatele ze dne 7. 3. 2000, č. j. FŘ 110/1341-A/00-0107, zamítnuto, avšak obě správní rozhodnutí byla na základě správní žaloby žalobce rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 14. 8. 2002, č. j. 30 Ca 212/2000 - 34 zrušena a věc vrácena stěžovateli k dalšímu řízení. V době, kdy správce daně zahájil v pořadí druhou daňovou kontrolu (došlo k tomu dne 5. 9. 2001, viz protokol Finančního úřadu Brno IV z tohoto dne č. j. 127650/01/291933/0787), byl ovšem dodatečný platební výměr na základě předchozí daňové kontroly pravomocně vydán (rozhodnutí stěžovatele ze dne 7. 3. 2000, č. j. FŘ 110/1341-A/00-0107, kterým byl první dodatečný platební výměr potvrzen, nabylo právní moci dne 17. 3. 2000), a proto v té době nebylo možno opakovat daňovou kontrolu jinak než cestou obnovy řízení. Tu však tehdy nebylo možno zahájit s ohledem na ustanovení § 6a odst. 2 věty druhé daň. ř., neboť o rozhodnutí stěžovatele ze dne 7. 3. 2000, č. j. FŘ 110/1341-A/00-010, vůči němuž by mělo být řízení o obnově zahájeno, probíhalo již přezkumné řízení u Krajského soudu v Brně ve věci sp. zn. 30 Ca 212/2000, v rámci něhož bylo, jak již zmíněno, rozhodnutí stěžovatele i rozhodnutí správního orgánu první instance zrušeno. Daňovým orgánům nezbylo tedy než vyčkat výsledku řízení před krajským soudem; jestliže výsledkem bylo zrušení napadených správních rozhodnutí, odpadla sice překážka daná ustanovením § 56a odst. 2 věty druhé daň. ř., zároveň však odpadlo i správní rozhodnutí, vůči němuž by bylo možno obnovu řízení podle § 54 až § 55 daň. ř. zahájit.

V daném případě tedy byly dány podmínky pro přiměřené užití ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) daň. ř. způsobem pospaným výše sub VII. e). Pokud tedy Finanční úřad Brno IV jako správce daně došel k závěru, že nastaly skutečnosti, jimiž odůvodnil opakované provedení kontroly, byl povinen se především vypořádat s tím, zda lze ve výše uvedených intencích toto zjištění podřadit pod ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) daň. ř., tj. zda se jednalo o takové

důkazy a skutečnosti, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již při v pořadí první daňové kontrole. Pokud by dospěl k závěru, že tomu tak je, měl vymezit a daňovému subjektu sdělit, v jakém rozsahu se opakovaná daňová kontrola připouští a z jakých důvodů. Teprve za těchto podmínek mohl správce daně – samozřejmě toliko ve vztahu ke skutečnostem či důkazům, jež naplňují podmínky obdobné těm, které obsahuje ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) daň. ř., tj. v rozsahu, v jakém by byla opakovaná daňová kontrola přípustná – tuto opakovanou daňovou kontrolu provádět. To však správce daně neučinil a opakovanou daňovou kontrolu provedl bez toho, aby se jakkoli zabýval splnění podmínek vyplývajících z přiměřené aplikace ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) daň. ř. Daňová kontrola zahájená dne 5. 9. 2001 (viz protokol z tohoto dne č. j. 127650/01/291933/0787), jejíž výsledky byly shrnuty ve zprávě o daňové kontrole ze dne 10. 10. 2001, tak byla již jen z tohoto důvodu nepřípustně opakovanou daňovou kontrolou, a tedy byla nezákonná. Byla-li zjištění získaná touto nezákonnou daňovou kontrolou podkladem napadeného rozhodnutí stěžovatele, nemohlo se jednat o rozhodnutí v souladu se zákonem.

VIII.

Krajský soud proto zcela důvodně rozhodnutí stěžovatele zrušil; právní otázku, která byla základem jeho rozhodnutí, posoudil v rysech, jež byly určující pro výsledek rozhodnutí, ve své podstatě správně a v řízení před ním vedeném nedošlo k žádné ze stěžovatelem namítaných vad.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že tato není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Pokud bude mít správce daně při svém dalším postupu vůči žalobci za to, že jsou důvody k tomu, aby u žalobce byla provedena opakovaná daňová kontrola, může ji provést pouze za podmínek a způsobem popsaným výše v tomto rozsudku.

IX.

Nejvyšší správní soud již samostatně nerozhodoval o návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, neboť návrh stěžovatele byl jednak *prima facie* nedůvodný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2005, č. j. 2 Afs 37/2005 - 8; srov. k tomu též usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2005, č. j. 1 Afs 106/2004 - 49, obojí viz www.nssoud.cz), jednak rozhodování o odkladném účinku již nebylo třeba za situace, kdy soud rozhodl ve věci samé.

X.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce naopak měl v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobci takové náklady vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem a činily celkem 2150 Kč. Byly tvořeny odměnou za dva úkony právní služby ve výši 1000 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů], a 2x paušálem 75 Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky). Daň z přidané hodnoty nebyla žalobci jako náklad řízení přiznána,

neboť jeho zástupkyně nedoložila, že je plátcem této daně [§ 14a odst. 1 vyhlášky č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů]. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žalobce má právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši shora uvedené.

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

V Brně dne 24. ledna 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu