

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **Ing. M. B.,** zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Hradec Králové, Dukelská 15, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Hradec Králové, Horova 824/17, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 9. 2009, č. j. 30 Ca 188/2008 - 39,

takto:

**I.** Kasační stížnost **se zamítá.**

**II.** Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

## Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 10. 2008, č. j. 8958/08-1100-603393, bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu v Chrudimi ze dne 12. 9. 2006, č. j. 88227/06/233911, vydanému Finančním úřadem v Chrudimi dne 14. 1. 2008 pod č. j. 1377/08/233911/1520. Tímto rozhodnutím bylo změněno přezkoumávané rozhodnutí ze dne 12. 9. 2006 tak, že vyměřený základ daně z příjmů za rok 2002 byl zvýšen o částku 5 409 700 Kč (oproti původně dodatečně doměřenému základu daně v částce minus 2 139 700 Kč) a vyměřená daň z příjmů byla z částky minus 684 221 Kč zvýšena na částku 1 046 400 Kč. Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou ve správním soudnictví. Žaloba byla

rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 9. 2009, č. j. 30 Ca 188/2008 - 39, zamítnuta.

Krajský soud vycházel při rozhodování z následujícího skutkového stavu věci, o kterém mezi žalobcem a žalovaným nebylo sporu. Na základě provedené daňové kontroly daně z příjmů byl žalobci za *zdaňovací období roku 2001* zvýšen základ daně o částku 5 477 000 Kč, kterou žalobce zaúčtoval do nákladů prostřednictvím dohadných účtů pasivních. Jednalo se o částku za zemní práce prováděné jeho dodavatelem panem S. na akcích *Otice* a *Karlovice* v částkách 4 977 000 Kč a 500 000 Kč. Protože práce nebyly provedeny včas, žalobce vůči dodavateli prací uplatnil smluvní pokutu ve výši 1% za každý den prodlení (u akce *Otice* 99% z ceny, tj. 4 921 700 Kč, u akce *Karlovice* 98% z ceny, tj. 488 000 Kč). Smluvní pokutu v částce 5 409 700 Kč pak žalobce zaúčtoval do výnosů zdaňovacího období roku 2002. Na základě výsledků daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že předmětné zemní práce se neuskutečnily v deklarovaném rozsahu, nebylo o nich fakturováno. Stejně tak ve *zdaňovacím období roku 2002* zahrnul žalobce do nákladů prostřednictvím dohadných účtů pasivních částku 3 270 000 Kč, tentokráte za zemní práce prováděné dodavatelem panem T.. Smluvní pokuta za pozdní provedení prací byla opět stanovena ve výši 1% z ceny za každý den prodlení a byla zahrnuta do mimořádných výnosů zdaňovacího období roku 2003 v částce 3 222 638 Kč, což odpovídá smluvní pokutě 99% z ceny díla. Správce daně opětovně konstatoval, že žalobce neprokázal oprávněnost zaúčtování částky 3 270 000 Kč do nákladů roku 2002. Současně s vyloučením částky 5 477 000 Kč z nákladů v roce 2001, provedl úpravu mimořádných výnosů roku 2002, když z nich vyloučil částky 4 921 700 Kč a 488 000 Kč k těmto nákladům se vztahující. Na základě výsledků daňové kontroly pak byla dodatečnými platebními výměry žalobci dodatečně vyměřena za zdaňovací období roku 2001 daňová povinnost v částce 1 752 640 Kč, a za zdaňovací období roku 2002 mínus 684 221 Kč.

Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání. Ve věci *zdaňovacího období roku 2001* mu bylo v autoremeduře, ve smyslu ustanovení § 49 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vyhověno v plném rozsahu a dodatečný platební výměr na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2001 byl zrušen. Za *zdaňovací období roku 2002* správce daně vydal rozhodnutí, kterým se, ve smyslu ustanovení § 49 odst. 1 daňového řádu, odvolání v plném rozsahu vyhovuje a dodatečný platební výměr se mění tak, že dodatečně stanovený základ daně se zvyšuje z částky minus 2 139 700 Kč na částku 3 270 000 Kč a dodatečně vyměřená daň se z částky minus 684 221 Kč mění na částku 1 046 400 Kč.

Proti rozhodnutí o odvolání ve věci daňové povinnosti za rok 2002 podal žalobce správní žalobu a rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 6. 9. 2007, č. j. 52 Ca 26/2007 - 31, bylo rozhodnutí zrušeno a věc vrácena správci daně (Finanční úřad v Chrudimi) k dalšímu řízení, neboť krajský soud shledal rozhodnutí správce daně v jeho výroku vnitřně rozporným a pro absenci odůvodnění též nepřezkoumatelným. Správce daně tedy pokračoval v odvolacím řízení a výzvou ze dne 6. 11. 2007, č. j. 116253/07/233931/3939 vyzval žalobce k doplnění náležitostí odvolání. Žalobce reagoval tím, že podané odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období roku 2002 vzal podáním ze dne 15. 11. 2007 zpět. Správce daně tedy, v souladu s ustanovením § 27 odst. 1 písm. a) daňového řádu, řízení o odvolání zastavil. Následně správce daně

požádal instančně nadřízený orgán (žalovaného) o povolení přezkumného řízení ve smyslu ustanovení § 55b daňového řádu. Rozhodnutím žalovaného dne 17. 12. 2007, č. j. 11501/07-1100-603393 byl přezkum dodatečného platebního výměru *za zdaňovací období roku 2002* nařízen. Rozhodnutím správce daně ze dne 14. 1. 2008, č. j. 1377/08/233911/1520 o výsledku přezkoumání, ve smyslu ustanovení § 55b odst. 6 daňového, řádu byla žalobci stanovena daňová povinnost za zdaňovací období roku 2002 v částce 1 046 400 Kč, když základ daně, oproti dodatečnému platebnímu výměru, se z částky minus 2 139 700 Kč zvýšil na částku 3 270 000 Kč (do mimořádných výnosů byla zahrnuta částka 5 409 700 Kč vztahující se k původně vyloučeným a následně uznaným nákladům 5 477 000 Kč ve zdaňovacím období roku 2001). Odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 6. 10. 2008, č. j. 8958/08/1100-603393.

Krajský soud, vycházeje z popsaného skutkového stavu věci, nejprve vypořádal skupinu námitek vztahujících se k (ne)možnosti soudního přezkumu *rozhodnutí o nařízení přezkumu* dle ustanovení § 55b daňového řádu. Uvedl, že rozhodnutí o nařízení přezkumu dle citovaného ustanovení ze soudního přezkumu vyloučeno není, a proto bylo na místě, aby žalobce proti nařízení přezkumu brojil samostatnou žalobou ve správním soudnictví. Odkázal přitom na názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006 - 52. V rámci žaloby proti rozhodnutí, jímž bylo ukončeno daňové řízení po nařízeném přezkumu však již pro argumentaci o nezákonnosti samotného nařízení přezkumu není místa. Pokud jde o další skupinu žalobních námitek, jimiž žalobce napadal *rozsah, v jakém správce daně provedl daňové řízení* po nařízení přezkoumání rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 55b daňového řádu, krajský soud uvedl, že daňové orgány jsou v tomto přezkumném řízení oprávněny věnovat se pouze důvodům, pro které byl přezkum nařízen a nejsou povinny přihlédnout k jiným tvrzením a návrhům, které se netýkají takto vymezeného předmětu řízení. Smyslem přezkumu není *„otevřít původní daňové řízení, ale napravit pochybení, jejichž intenzita je taková, že přezkum odůvodňuje."* Za situace, kdy bylo vyloučeno, aby se daňové orgány mohly vůbec zabývat důvodností jednotlivé dílčí argumentace, vztahující se k oběma skupinám žalobních námitek, nemůže se jimi zabývat ani soud.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel") kasační stížností opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.").

Nejprve stěžovatel namítá, že se krajský soud vůbec nezabýval otázkou uplynutí prekluzívní lhůty k vyměření daně ve smyslu ustanovení § 47 daňového řádu. K doručení rozhodnutí o nařízení přezkumu stěžovateli došlo až 3. 1. 2008, přičemž prekluzívní lhůta uplynula již dnem 31. 12. 2007. Musí-li být daňový subjekt o úkonu, kterým dochází k prolomení prekluze v tříleté lhůtě zpraven, pak o tomto úkonu správce daně se stěžovatel dozvěděl až po jejím uplynutí.

Dále stěžovatel poukazuje na ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. s tím, že *byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost*. Stěžovatel se tedy domníval, že v rámci žaloby může brojit také proti samotné aplikaci mimořádného opravného prostředku, který vedl

k novému vyměření daně z příjmů. Pokud krajský soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, sp. zn. 1 Afs 21/2006, pak je otázkou, zda s ohledem na aktuální stav judikatury stěžovatel mohl nebo měl vědět o existenci tohoto rozsudku v době, kdy měl možnost napadnout rozhodnutí o nařízení přezkumu žalobou ve správním soudnictví. O rozsudku Nejvyššího správního soudu nevěděl ani stěžovatel, ani jeho daňový poradce, dosud nebyl publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS. Daňový poradce v dané době pracoval s uznávaným a ceněným komentářem k daňovému řádu, který, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zastával názor o vyloučení rozhodnutí o nařízení přezkumu dle ustanovení § 55b daňového řádu ze soudního přezkumu [§ 70 písm. a) s. ř. s.]. Způsob, kterým se krajský soud vypořádal s jeho námitkami, považuje za nespravedlivý; soud měl přihlédnout k aktuálnímu stavu judikatury v době vydání rozhodnutí o nařízení přezkumu. Po stěžovateli nelze spravedlivě požadovat, aby odhadoval, jakým směrem se právní praxe bude vyvíjet. Názor krajského soudu považuje za porušení svých základních práv vyplývajících z čl. 36 a čl. 1 Listiny základních práv a svobod. Navíc o možnosti podat proti rozhodnutí o nařízení přezkumu správní žalobu nebyl poučen. Protože i sám žalovaný se ve svém rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti výsledku přezkoumání zabýval otázkou naplnění podmínek pro nařízení přezkumu dle ustanovení § 55b daňového řádu, tento postup žalovaného utvrzoval stěžovatele v tom, že zvolil procesně správný postup.

Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že rozsah přezkoumání daňového rozhodnutí je předurčen rozsahem, v jakém byl přezkum nařízen. Tento závěr nemá oporu v zákoně, neboť daňový řád nevymezuje rozsah, ve kterém má být přezkoumáváno daňové rozhodnutí, jehož přezkum byl dle ustanovení § 55b daňového řádu nařízen. Je tím současně dáván prostor pro libovůli správce daně, jaké argumenty a důkazy připustí. Závěr krajského soudu je v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 95/2004, dle kterého postup odvolacího orgánu ve smyslu ustanovení § 50 daňového řádu není v případě § 55b odst. 6 daňového řádu nijak omezen. V jeho světle bylo povinností žalovaného jako odvolacího orgánu přezkoumat napadené rozhodnutí v rozsahu podaného odvolání.

Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na obsah svého rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě. S odůvodněním napadeného rozsudku souhlasí a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v nich uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Pokud jde o námitku prekluze práva vyměřit stěžovateli daň z příjmů za zdaňovací období roku 2002, se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že je povinností správních soudů zabývat se touto otázkou v rámci prováděného přezkumu *ex officio*. Jak vyplývá například z nálezu Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07, *„[v] řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je povinností soudu přihlížet z úřední povinnosti k takovým skutečnostem významným z hlediska hmotného práva, jakými jsou absolutní neplatnost smlouvy nebo prekluze, a to i v případě, že je žalobce nevytkl v žalobním bodu vůbec, nebo tak*

*učinil až po lhůtě pro podání žaloby. Tento závěr platí i pro prekluzi práva státu na vyměření nebo doměření daně: uplyne-li lhůta uvedená v § 47 daňového řádu, aniž v ní byla daň pravomocně (...) vyměřena či doměřena, zaniká tím subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit. K zániku tohoto práva se přihlíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy. Soud je povinen zabývat se tím, zda daň nebyla vyměřena či doměřena, přestože právo státu k tomu již zaniklo; pokud se tak stalo, musí rozhodnutí pro nezákonnost zrušit a vrátit věc správnímu orgánu k dalšímu řízení.*" V tomto nálezu Ústavní soud odkazuje na svá předchozí rozhodnutí, konkrétně *„nálezy sp. zn. IV. ÚS 545/07 a II.ÚS 1420/07, z nichž jednoznačně vyplývá závěr, dle nějž je nutné k otázce prekluze přihlédnout ex offo, i na nález ze dne 4. září 2000, sp. zn. IV. ÚS 146/99, v němž dospěl k závěru, (...) že pokud speciální zákon výslovně stanoví, že k určité skutečnosti se přihlédne i bez návrhu, stíhá tato povinnost nejen správní orgán, ale i správní soud.".* Tyto závěry Ústavního soudu následuje i recentní rozhodovací praxe zdejšího soudu, viz například rozsudek ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, uveřejněný pod č. 1851/2009 Sb. NSS. Lze tedy uzavřít, že k případné prekluzi práva daň vyměřit přihlíží soud vždy, tedy i tehdy, pokud není námitka vznesena. Pokud soud dojde k závěru, že k prekluzi došlo, pak tento svůj závěr musí prezentovat ve svém rozhodnutí s příslušným odůvodněním. Pokud však, na základě povinného posouzení, dospěje k závěru, že k prekluzi práva nedošlo, není jeho povinností se k tomu v odůvodnění rozhodnutí explicitně vyjadřovat, nejde-li ovšem o uplatněnou žalobní námitku. S ohledem na dále uvedené lze mít zato, že taková situace nastala i v nyní posuzovaném případě.

Pokud jde o samotné posouzení namítané prekluze, v souladu se závěry Ústavního soudu v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, počala prekluzívní lhůta ve věci vyměření daně z příjmů za zdaňovací období roku 2002 běžet dnem 31. 12. 2002 a její běh končil dnem 31. 12. 2005. Protože ale v jejím rámci byl ze strany správce daně učiněn úkon směřující k dodatečnému stanovení daně (zahájení daňové kontroly dne 20. 9. 2004), počala běžet nová tříletá lhůta od konce roku 2004; její konec připadl na 31. 12. 2007. Potud lze tedy stěžovateli přisvědčit. Stěžovatel se ale mýlí, pokud má zato, že dalším úkonem způsobilým přetrhnout lhůtu dle § 47 odst. 1 daňového řádu bylo nařízení přezkumu ve smyslu ustanovení § 55b daňového řádu, respektive pokud namítá, že k jeho doručení (a tedy ke zpravení stěžovatele) došlo až dne 3. 1. 2008, tj. po uplynutí prekluzívní lhůty. Jak vyplývá z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2010, č. j. 1 Afs 97/2008 - 88 (všechna citovaná rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz) *„[ú]kony správce daně provedené v řízení podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nemají účinek předvídaný v § 47 odst. 2 větě první tohoto zákona, tedy přerušení lhůty pro vyměření daně nebo její dodatečné stanovení a založení běhu lhůty nové.*" Naproti tomu úkonem způsobilým vyvolat účinky ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, je například výzva správce daně k prokázání tvrzení obsažených v odvolání daňového subjektu, popřípadě výzva k předložení důkazních prostředků navrhovaných daňovým subjektem (k tomu srov. například rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 - 81). Pokud došlo v daném případě ke zrušení rozhodnutí správce daně o odvolání na základě rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 6. 9. 2007, č. j. 52 Ca 26/2007 - 31, věc byla vrácena tomuto správci daně k dalšímu řízení a správce daně pokračoval v řízení v intencích rozsudku krajského soudu, pak výzva ze dne 6. 11. 2007, č. j. 11653/07/233931/3939, doručená stěžovateli ještě v témže měsíci (pozn. NSS den převzetí písemnosti z kopie doručenky není čitelný, měsíc a

rok ano: *11.2007*), jednoznačně představuje úkon, který je způsobilý vyvolat účinky předvídané ustanovením § 47 odst. 2 daňového řádu. Proto je s koncem roku 2007 spojen počátek běhu nové tříleté prekluzívní lhůty, jejíž konec je označen dnem 31. 12. 2010. Lze tedy uzavřít, že k prekluzi práva (dodatečně) předmětnou daň stěžovateli vyměřit nedošlo.

Pokud jde o druhý okruh kasačních námitek, týkajících se možnosti soudního přezkumu rozhodnutí o nařízení přezkumu dle ustanovení § 55b daňového řádu, stěžovatel se v této souvislosti dovolává ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s., dle kterého *soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví.* Rozhodnutí žalovaného, kterým byl nařízen přezkum dodatečného platebního výměru (zde na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2002), však není ve světle judikatury zdejšího soudu rozhodnutím, na které by se vztahovala výluka soudního přezkumu a je tak možné napadnout je samostatnou správní žalobou. Krajský soud přitom správně odkazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006 - 52, dle kterého takové rozhodnutí jednoznačně zasahuje do právní sféry daňového subjektu, neboť jím dochází k prolomení právní moci původního rozhodnutí (zde dodatečného platebního výměru) a vyvstávají pochybnosti o výši daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud zde výslovně uvedl, že *„[t]yto důsledky ve svém souhrnu zakládají žalobní legitimaci daňového subjektu podle § 65 odst. 1 s. ř. s., tj. možnost bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkumu soudní cestou.“*

Stěžovatel namítá, že o možnosti brojit proti rozhodnutí dle § 55b daňového řádu, nevěděl a nemohl vědět. Shora citovaný rozsudek zdejšího soudu, o nějž se argumentačně opřel i krajský soud, byl nicméně vydán již zhruba 14 měsíců před tím, než ve věci vydal rozhodnutí žalovaný (rozhodnutí, kterým byl nařízen přezkum dodatečného platebního výměru bylo vydáno žalovaným dne 17. 12. 2007 a stěžovateli bylo doručeno 2. 1. 2008). Stěžovatel byl po celou dobu vedení řízení před daňovými orgány zastoupen několika zástupci z řad advokátů a daňových poradců, proto jeho námitka, že o judikátu zdejšího soudu nemohl vědět, je nepřípadná. Veškerá rozhodnutí zdejšího soudu, respektive jejich anonymizovaná znění, jsou zveřejňována na internetových stránkách soudu www.nssoud.cz, a jsou tak veřejně přístupná. Publikace rozsudků jakož i jiných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve Sbírce jeho rozhodnutí přitom není podmínkou jejich *obecné závaznosti*, neboť soudní rozhodnutí nepředstavují závazný pramen práva. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nicméně plní sjednocující funkci ve vztahu k rozhodovací činnosti soudů ve správním soudnictví i ve vztahu k dalším subjektům, neboť naznačuje, jakým způsobem mají být konkrétní ustanovení právních předpisů v praxi interpretována a aplikována (§ 12 s. ř. s.). Tato funkce zdejšího soudu je jedním ze způsobů naplňování zásady *předvídatelnosti práva*, jejímž výrazem je i povinnost správních orgánů rozhodovat obdobně ve skutkově a právně podobných věcech (viz například nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 6. 2005, sp. zn. I. ÚS 98/04, ze dne 20. 9. 2006, sp. zn. II. ÚS 566/05, vše dostupné na www.nalus.usoud.cz). Lze tedy konstatovat, že rozhodnutí zdejšího soudu jsou sice pro oblast správní praxe významná, jsou nicméně jen „výkladovým vodítkem“ toho, jakým způsobem má být to které ustanovení právního předpisu vykládáno.

Pokud jde o již zmiňovaný rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006 - 52, jeho závěry nebyly překonány jiným výkladem (zde by byla nutná aktivace rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu – viz § 17 s. ř. s.); rozsudek prošel též testem ústavnosti. Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 5. 12. 2007, sp. zn. IV.ÚS 843/07, totiž odmítl ústavní stížnost proti němu směřující jako zjevně neopodstatněnou. V nálezu, mimo jiné, konstatoval, že *„v postupu Nejvyššího správního soudu neshledal Ústavní soud žádné pochybení, které by bylo způsobilé stěžovatelku poškodit jí popsaným způsobem. Orgány veřejné moci postupovaly v řízení v souladu s příslušnými procesními předpisy a v rámci svého rozhodování nevybočily ze zákonných mezí, jimiž je řízení před nimi limitováno.“*.

Uvedené závěry lze plně vztáhnout i na námitku, že stěžovatel (respektive jeho zástupce) vycházeli z uznávaného komentáře k daňovému řádu. Ani v tomto případě se nejedná o pramen práva, ale o názory autora, byť z části jistě založené na výsledcích rozhodovací činnosti soudů.

Souhlasit nelze ani s výtkami stěžovatele, že nebyl žalovaným poučen o možnosti podat správní žalobu proti rozhodnutí o nařízení přezkumu a že žalovaný se v rozhodnutí o zamítnutí odvolání zabýval i naplněním podmínek pro nařízení přezkumu, což stěžovatele utvrdilo ve správnosti zvoleného procesního postupu. V ustanovení § 32 odst. 2 daňového řádu jsou vyčerpávajícím způsobem uvedeny všechny náležitosti rozhodnutí vydávaných v daňovém řízení. K nim, mimo jiné, patří [dle písm. f) tohoto ustanovení] i *poučení o místu, době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku*. Poučovací povinnost daňových orgánů v sobě tedy nezahrnuje povinnost ve smyslu upozornění adresáta rozhodnutí na možnost podání žaloby ve správním soudnictví. Procesní aktivita (tedy rozhodnutí, zda podat žalobu proti rozhodnutí o nařízení přezkumu) tak ležela výhradně na stěžovateli, a to na principu *vigilantibus iura.*

Nejvyšší správní soud dále souhlasí i se závěry krajského soudu v otázce rozsahu nařízeného přezkumu. Jestliže krajský soud uvádí, že *„účelem daňového řízení probíhajícího po nařízeném přezkumu není otevření celého původního daňového řízení, ale náprava pochybení, pro která byl přezkum nařízen*“, pak tomuto závěru nelze než přisvědčit. Tento názor je zcela v souladu s judikaturou zdejšího soudu. Lze zmínit například rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 130/2004 - 70, publikovaný pod č. 1473/2008 Sb. NSS), dle kterého *„[s]právce daně skutečně posuzuje napadené rozhodnutí pouze v rozsahu, v jakém mu jeho nadřízený orgán (tedy správní orgán) přezkoumání povolil, neboť je dle ust. § 55b odst. 6 zákona o správě daní a poplatků vázán jeho právním názorem; nemůže tedy přezkoumat rozhodnutí v rozsahu větším. Toto pravidlo však nelze paušálně uplatňovat i ve správním soudnictví. Pro posouzení rozsahu, v jakém bude přezkoumáváno konečné rozhodnutí vydané v rámci daňového řízení, je nezbytné zohlednit skutečnost, zda-li daňový subjekt podal proti původnímu rozhodnutí správce daně (tedy proti tomu, vůči kterému byl v omezeném rozsahu povolen přezkum dle ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků) správní žalobu.“* Zde je nutné poznamenat, že při rozhodování v tomto konkrétním případě vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkového stavu odlišného od nyní posuzované věci, neboť přezkum dle ustanovení § 55b daňového řádu zde *byl povolen na žádost daňového subjektu*, a nešlo tak o případ, kdy je přezkum *nařízen ex officio* (jako je tomu v dané věci). Proto se z tohoto

rozsudku také podává, že správní žaloba proti rozhodnutí, jímž se přezkum povoluje *na žádost daňového subjektu* je ze soudního přezkumu vyloučena. Z tohoto pohledu je pak třeba vnímat další část zde vysloveného právního názoru, a sice že *„[i] když musela být (...) žaloba nutně odmítnuta dle ust. § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., měla tato procesní aktivita daňového subjektu za následek jeho možnost namítat ve své žalobě proti konečnému rozhodnutí veškeré námitky proti daňovému řízení jako celku. Jedině tak je totiž daňovému subjektu zaručeno právo na soudní ochranu, jak požaduje Listina základních práv a svobod současně s Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod. Jiná procesní situace by však nastala v případě, že by daňový subjekt nevyužil své možnosti a proti původnímu rozhodnutí správce daně žalobu ve správním soudnictví nepodal. Za tohoto stavu řízení by pak mohl účinně namítat pouze žalobní body v rozsahu, v jakém byl povolen přezkum dle ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků, tedy nikoliv nad rámec povoleného přezkumu...“* Z uvedeného je tedy zřejmé *ratio decidendi*: pokud účastník proti rozsahu, v němž bylo otevřeno přezkumné řízení dle § 55b daňového řádu nebrojí, nemůže tuto otázku učinit spornou v rámci přezkumu konečného rozhodnutí, jímž bylo přezkumné řízení završeno. O takovou situace jde i v nyní posuzovaném případě, když stěžovatel ve lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s. nebrojil ve správním soudnictví proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2007, č. j. 11501/07-1100-603393, kterým byl z podnětu správce daně nařízen přezkum dodatečného platebního výměru na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2002. Je přitom vhodné opětovně připomenout, že rozhodnutí žalovaného o *nařízení přezkumu* představuje správní rozhodnutí, na které se nevztahují kompetenční výluky ve smyslu ustanovení § 70 s. ř. s. Nelze tedy stěžovateli přisvědčit v tom smyslu, že nové rozhodnutí vydané správcem daně po nařízeném přezkumu, je nutné projednat, respektive přezkoumat v celém rozsahu.

K argumentaci stěžovatele, že je závěr krajského soudu v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 7 Afs 95/2004 - 133, je pak třeba uvést, že tomu tak není. Jak totiž vyplývá z odůvodnění tohoto rozsudku zdejšího soudu, v tomto konkrétním případě byl skutkový stav založen na tom, že proti *rozhodnutí o povolení* přezkumu dle ustanovení § 55b daňového řádu podal stěžovatel správní žalobu. Tato žaloba byla zamítnuta s tím, že rozhodnutí, jímž se přezkum povoluje na žádost daňového subjektu, je ze soudního přezkumu vyloučeno. Touto procesní aktivitou si nicméně žalobce otevřel prostor pro to, aby svou argumentaci vůči rozsahu, ve kterém byl přezkum povolen, mohl úspěšně uplatnit v dalších fázích řízení, včetně řízení před soudem (jde tedy o shodný názor s již citovaným rozsudkem zdejšího soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 130/2004 - 70). Právě z tohoto důvodu by byl soud povinen se takto uplatněným rozsahem žaloby zabývat. V nyní posuzovaném případě je ovšem jednoznačně dáno, že stěžovatel nebrojil proti rozhodnutí o nařízení přezkumu včas podanou správní žalobou; pak tedy nebylo na místě, aby se žalovaný, potažmo krajský soud, zabývali provedeným daňovým řízením v jeho celém rozsahu, ale pouze tou konkrétní výsečí, jak byla vymezena rozhodnutím o nařízení přezkumu. Nejvyšší správní soud tedy výtku stěžovatele, že postupem žalovaného a krajského soudu byla krácena jeho základní práva daná čl. 36 a čl. 1 Listiny základních práv a svobod, neshledal jako důvodnou. Pokud stěžovatel nevyčerpal proti rozhodnutí o rozsahu nařízení přezkumu všechny využitelné možnosti právní obrany, nemůže se ochrany svých práv dovolávat v řízení vyvolaném odvoláním a správní žalobou proti následnému meritornímu rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud konečně nemohl přehlédnout (kasační stížností nenamítaný) fakt, že se stěžovatel v podané žalobě výslovně domáhal nejen zrušení rozhodnutí obou stupňů vydaných v rámci již nařízeného přezkumu, ale též rozhodnutí, kterým byl přezkum nařízen. Nabízí se tedy otázka, zda byl napadeným rozsudkem vyčerpán celý žalobní petit; k tomuto posouzení zavazuje Nejvyšší správní soud ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. Zdejší soud je toho názoru, že krajský soud nepochybil, pokud o této části žalobního petitu výslovně ve výroku svého rozsudku nerozhodl, neboť z obsahu žaloby plyne, že stěžovatel rozhodnutí o nařízení přezkumu považoval za podkladové rozhodnutí, ve vztahu k rozhodnutím meritorním (následně vydaným) a domáhal se tak jeho odklizení postupem dle § 75 odst. 2 věty druhé s. ř. s. To ostatně plyne i z jeho argumentace v kasační stížnosti. Krajský soud v odůvodnění vyložil, proč v případě tohoto rozhodnutí nejde o rozhodnutí podkladové a proč je tedy jeho zrušení postupem dle posledně zmiňovaného ustanovení s. ř. s. vyloučeno. Takový závěr lze považovat za věcně správný a z hlediska odůvodnění procesního postupu krajského soudu za postačující.

Ze všech uvedených důvodů proto zdejšímu soudu nezbylo, než kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1, *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle 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 procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 18. června 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu