

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **Ing. M. H.**, zast. advokátem JUDr. Vladimírem Fučíkem, se sídlem AK Balbínova 404/22, Praha 2, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Prokišova 5, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 10. 2004, č. j. 10 Ca 121/2003 – 53,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 10. 2004, č. j. 10 Ca 121/2003 – 53 **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba podaná proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 3. 2003 č. j. 5525/110/2001, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 29. 3. 2001, č. j. 77812/01/077910/1218, kterým mu byla dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 ve výši 7 684 252 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.). Považuje rozhodnutí soudu za nezákonné, neboť soud nesprávně posoudil právní otázku, týkající se zákonnosti opakované daňové kontroly provedené u stěžovatele za zdaňovací období roku 1995 ohledně

daně z příjmů fyzických osob, a tedy nesprávně posoudil přípustnost provedení kontroly za situace, kdy první daňová kontrola v téže věci byla u stěžovatele provedena již v roce 1998 a výsledek této kontroly založil překážku *rei iudicatae* ve smyslu ust. § 27 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daně a poplatků. Tato otázka byla již řešena Ústavním soudem v nálezu ÚS 510/02, který sice soud v odůvodnění citoval, ale neuvedl, proč daný nález nelze použít. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu o tom, že v daném případě nebyl předmět opakované daňové kontroly totožný s první daňovou kontrolou za rok 1995, neboť daňová kontrola v roce 1998 „byla zaměřena pouze obecně“ a v důsledku toho, že stěžovatel nepředložil veškeré doklady, byla mu stanovena za rok 1995 daň podle pomůcek. Stěžovatel naopak považuje skutečnost, že daňová kontrola za rok 1995 prováděná v roce 1998 byla vymezena jako kontrola na daň z příjmů za zdaňovací období roku 1995 za jednoznačnou pro závěr, že předmětem kontroly tak byly veškeré dílčí základy této daně, tedy včetně dílčího základu dle § 10 zákona o daních z příjmů. V rámci kontroly byl stěžovatel vyzván k předložení veškerých dokladů. Skutečnost, že správce daně po provedené kontrole uznal za správný základ daně vykázaný v § 10 cit. zákona, nic nemění na tom, že správce daně kontroloval veškeré dílčí základy. Výsledkem provedené kontroly byl potom dodatečný platební výměr, kterým byla stěžovateli doměřena daň postupem dle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., tj. podle pomůcek. Stěžovatel namítá vadu řízení, které se krajský soud dopustil, vycházel-li ze skutkové podstaty, že opakovaná daňová kontrola na daň za období roku 1995 měla jiný předmět než kontrola provedená v roce 1998. Takový závěr je v rozporu s obsahem spisu. Stěžovatel požaduje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření poukázal na oprávněnost svého postupu ve smyslu ust. § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., podle něhož je oprávněn správce daně dodatečně daň vyměřit. Vyjdou-li najevo nové skutečnosti, tak jak tomu v případě stěžovatele bylo, je správce daně oprávněn provést opakovanou daňovou kontrolu, když při každé kontrole na daň za období roku 1995 posuzoval jiný rozsah stěžovatelovy činnosti, a tudíž i jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení jeho daňové povinnosti. Ze zprávy o kontrole za rok 1995 provedené v roce 1998 je zřejmé, že se žalovaný nezabýval příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů. Další kontrolu za předmětné zdaňovací období zahájil správce daně z důvodu zjištění nových skutečností. Tyto skutečnosti mu byly sděleny na základě výzvy k součinnosti dle § 34 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., společností P. a. s. ze dne 18. 5. 2000; přitom z nich vyplynulo, že stěžovatel měl nakoupit v roce 1995 cenné papíry za částku 2 403 870 Kč a prodat za částku 20 396 405 Kč. Ustanovení § 16 zákona č. 337/1992 nebrání tomu, aby správce daně následně, např. poté, kdy budou zjištěny nové skutečnosti, provedl u téhož daňového subjektu účelově zaměřenou daňovou kontrolu, jak tomu bylo v případě stěžovatele. Jediné omezení, pokud jde o opakování daňové kontroly stejného druhu daně za stejné období, vyplývá z ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků; lhůty zde stanovené byly v řízení dodrženy. Žalovaný poukazuje na to, že citovaný nález Ústavního soudu III ÚS 510/02 není pro danou věc případný, neboť se nejednalo o kontrolu s totožným vymezením jejího předmětu. Nelze přitom vykládat předmět daňové kontroly pouhým vymezením určitého druhu daně s uvedením zdaňovacího období, nýbrž v kontextu s celým obsahem zprávy. Z obsahu jednotlivých zpráv je zcela zřejmé, že správce daně posuzoval při každé daňové kontrole roku 1995 jiný rozsah činnost stěžovatele, přitom ve zprávě z opakované kontroly uvedl rovněž důvody, které ho k jejímu provedení vedly. V této souvislosti odkazuje žalovaný na judikaturu Ústavního soudu, např. II ÚS 89/2000, II ÚS 334/02, jakož i na konstantní judikaturu Krajského soudu v Českých Budějovicích. Dále žalovaný popsal průběh důkazního řízení, které bylo ohledně nákupu a prodeje cenných papírů vedeno, přitom konstatuje, že byla prokázána cena, za kterou stěžovatel cenné

papíry nakoupil a byl prokázán skutečný příjem, kterého ve skutečnosti podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů dosáhl. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích v mezích důvodů uplatněných ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V intencích námitek stěžovatelem uplatněných byla předmětem přezkoumání Nejvyšším správním soudem otázka právního posouzení aplikace ust. § 27 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. v případě opětovně provedené daňové kontroly, otázka zákonnosti opakované daňové kontroly a v důsledku toho i zákonnosti platebního výměru ze dne 29. 3. 2001, kterým stěžovateli byla dodatečně vyměřena daň za rok 1995 ve výši 7 684 252 Kč.

Stěžovatel především dovozuje nepřípustnost opakování daňové kontroly z ust. 27 odst. 1 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb.; přitom odkazuje na nález ÚS II 510/02 a tvrdí, že řízení mělo být pro překážku věci rozhodnuté zastaveno. Dále namítá, že předmět opakované daňové kontroly byl totožný s první daňovou kontrolou, na základě které byla stěžovateli doměřena daň za rok 1995 pomocí pomůcek ve výši 8 768 Kč, přitom kontroloval-li správce daně základ daně, musel tak nepochybně do takové kontroly zahrnout i dílčí základ daně v § 10.

Nejvyšší správní soud při posouzení věci vycházel shodně s krajským soudem, jakož i s žalovaným i samotným stěžovatelem z dosavadní judikatury Ústavního soudu, která není zcela shodná, přitom však nemohl odhlédnout od okolností daného případu. Nejvyšší správní soud dospěl ke stejnému závěru stran opětovného provedení kontroly, jak učinil Ústavní soud, přípustnost takového postupu však založil na odlišných právních úvahách, které níže odůvodňuje.

Judikatura Ústavního soudu obecně ve svých závěrech nepopírá právo správce daně provádět daňovou kontrolu, a to i opakovaně, avšak musí z předmětu této opakované kontroly být jednoznačně patrno, že její zaměření není totožné s předmětem předcházející daňové kontroly, resp. musí uvést, jaké důvody či skutečnosti, případně i dříve neznámé ho k takovému postupu vedou (viz cit. nález ÚS III. 510/02 ze dne 15. 5. 2003). V opačném případě se jedná o věc rozhodnutou, přitom je založena překážka řízení dle § 27 odst. 1 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb. 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 (II. ÚS 334/02 ze dne 13. 5. 2003).

Podle ust. § 27 odst. 1 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb. daňové řízení se zastaví, bylo-li ve věci návrhu již pravomocně rozhodnuto, nejde-li o rozhodnutí prozatímní povahy (procesní).

Prováděná daňová kontrola sama o sobě ani zpráva o provedené kontrole sepsaná v souladu s ust. § 16 odst. 8 cit. zákona nemůže 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 daňová kontrola je ukončena, není rozhodnutím, a to ani rozhodnutím *sui generis*. Zpráva o kontrole je jedním z několika možných důkazních

prostředků ve smyslu ust. § 31 odst. 4 cit. zákona. Není přitom ani vyloučeno, aby správce daně užil při konečném vyměření (doměření) daně i jiných důkazů, dospěje-li v rámci jejich hodnocení při respektování ust. § 2 odst. 3 cit. zákona k závěru, že zpráva o kontrole, která nemá povahu veřejné listiny, nemůže jako důkaz obstát vůbec (je-li např. tvrzení v ní obsažené vyvráceno důkazem jiným, např. veřejnou listinou), a nebo není pro samotný úkon vyměření dostatečně průkazná. Zpráva o kontrole není rozhodnutí, 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 procesní úkon, resp. o nástroj, který správce daně při správě daní použil pro ověření, resp. stanovení daně.

Podle ust. § 46 odst. 7 cit. zákona 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 cit. ustanovení *in fine*, 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 ve zprávě uvedených, platební výměr, kterým daň dodatečně vyměří, není ve smyslu výše citovaného ustanovení takový postup důvodem pro aplikaci ust. § 27 odst. 1 písm. e) cit. zákona, 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 ust. § 28 odst. 1 cit. zákona. Jak již bylo uvedeno, zpráva o daňové kontrole nemá charakter veřejné listiny, údaje v ní obsažené lze proto naopak veřejnou listinou (např. protokolem) vyvrátit nebo zpochybnit. Podle výše cit. ustanovení 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 cit. zákonného 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 cit. ustanovení potom vyplývá pouze to, že správce daně, s výjimkou uvedenou v odst. 2 cit. ustanovení, tj. otázky spáchání trestného činu nebo osobního stavu občana, si může učinit úsudek sám; nelze ani z této věty dovozovat vázanost správce daně předchozí provedenou daňovou kontrolou.

Daňová kontrola je systematicky zařazena mezi instituty společné pro celé daňové řízení a není tak omezena pouze na některé stadium daňového řízení. Závěr z toho plynoucí však nelze absolutizovat. Stejně tak jako doručování, dokazování, dožádání, nahlížení do spisu a další úkony, může být uskutečněna v kterékoli fázi daňového řízení, je-li to z povahy řízení a věci samé možné. Není tedy samostatnou fází daňového řízení, ale úkonem správce daně. Zpravidla daňová kontrola probíhá v řízení vyměřovacím, a to především vzhledem k hledisku účelnosti takového postupu. 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 ust. § 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., má k dispozici pro naplnění cíle daňového řízení. Tohoto cíle však nelze dosahovat, aniž by byly brány na zřetel zásady daňového řízení vymezené v ust. § 2 cit. zákona. Správce daně proto musí jednat vždy v souladu se zákony, musí rovněž chránit zájmy státu, tak, aby docházelo ke správnému stanovení a vybrání daně a nebyly kráceny daňové příjmy. Přitom však musí dbát i zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů, postupovat v řízení v součinnosti s nimi, ale také současně v řízení volit pouze takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatěžují a stále ještě vedou k cíli, tj. stanovení a vybrání daně. Zásadu zákonnosti a posledně uvedenou zásadu hospodárnosti a účelnosti nelze pojímat odděleně, ale pouze v nedílném kontextu. Opačným postupem si lze představit i takovou volbu prostředků, které budou sice znamenat minimální zásah, resp. budou pro daňový subjekt výhodné, na druhou stranu však budou užity v rozporu se zákonem (např. sjednání daně, přitom daň bylo možno stanovit dokazováním). Kromě zásady hospodárnosti a účelnosti je povinen správce daně řídit se i ostatními zásadami celého našeho právního řádu, o něž se opírá především ústavní ochrana práv občanů a dalších subjektů.

Nejvyšší správní soud není ve sporu o tom, že zákon o správě daní a poplatků opakování daňové kontroly výslovně nezakazuje, na druhou stranu je však třeba uvést, že ji však ani výslovně neumožňuje. V právu veřejném je přitom nutno vycházet ze zásady vyjádřené v čl. 2. odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Není tedy proto ani v řízení daňovém přípustné vše, co zákon nezakazuje, ale naopak pouze to, co zákon stanoví.

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, a to ani při dodržení lhůt v ust. § 47 cit. zákona, jak argumentuje žalovaný, aniž by přitom respektoval ostatní zákonná ustanovení, která takovou možnost limitují.

Při daňové kontrole správce daně zjišťuje nebo prověřuje výši daňového základu nebo jiné okolnosti, které jsou rozhodné pro správné stanovení daně u příslušného daňového subjektu.

Daňovou kontrolou za rok 1995 prověřoval správce daně základ daně, tedy výši příjmů a výdajů stěžovatelem uvedených v daňovém přiznání za rok 1995 a dále ostatní okolnosti, tj. ty, které nelze podřadit pod výše uvedené, tedy např. i částky od základu daně dále uplatněné.

Základem daně je přitom ve smyslu ust. § 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (dále k základu daně ust. § 23 cit. zákona, účtoval-li stěžovatel v soustavě podvojného účetnictví).

U poplatníka, kterému plynou ve zdaňovacím období souběžně dva nebo více druhů příjmů uvedených v § 6 až 10, je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů (§ 5 odst. 2 cit. zákona).

V řádném daňovém přiznání ze dne 2. 7. 1996 stěžovatel vykázal dílčí základ daně podle § 7 ve výši 19 845 Kč, podle § 8 ve výši 6569 Kč, podle § 10 uvedl příjmy ve výši 21 500 000, výdaje ve stejné výši, základ daně 0. Dne 24. 7. 1996 podal stěžovatel dodatečné daňové přiznání, v němž uvedl původně nepřiznané příjmy dle § 6, ostatní údaje zůstaly shodné. Dodatečné daňové přiznání správce daně vyměřil dne 6. 8. 1996. Dne 15. 6. 1998 zahájil správce daně daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 1995. Ve zprávě o kontrole mimo jiné uvádí, že dílčí základ daně připadající na příjmy dle § 10 činil 0. Dále se ve zprávě uvádí, že poplatník byl vyzván k předložení veškerých účetních dokladů, kterými by prokázal údaje uvedené v daňovém přiznání za rok 1995, ve lhůtě nebyly tyto předloženy; správce daně konstatoval, že poplatník neunesl důkazní břemeno, a proto je oprávněn stanovit daň podle ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., pomocí pomůcek. Spisový materiál dále obsahuje úřední záznam správce daně ze dne 5. 10. 1998, v němž je uveden postup stanovení daně dle § 31 odst. 5 cit. zákona a výše doměřené daně 8768 Kč. Dne 19. 9. 2000 správce daně zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období 1995 (kontrola dílčího základu daně dle § 10 zákona o daních z příjmů), 1997, 1998, 1999. Ve zprávě o kontrole, mimo jiné, správce daně uvádí, že v rámci své vyhledávací činnosti zjistil z údajů poskytnutých Střediskem cenných papírů skutečnosti, z nichž vyplynulo, že příjmy dle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů neuvedl stěžovatel správně a úplně, přitom stanovený dílčí základ daně činí nyní 17 992 535 Kč. Na základě nových zjištění doměřil stěžovateli daň ve výši 7 684 252 Kč.

Úkolem soudu v tomto řízení není zkoumat, zda byly příjmy u stěžovatele zdaněny oprávněně a ve správné výši, ani to, jak postupoval správce daně v průběhu dokazování, když část námitek stěžovatele směřuje do samotného postupu správce daně při provádění a hodnocení důkazů. Nezbytným předpokladem pro případné věcné posouzení je vyřešení otázky stran zákonnosti samotného úkonu (opakované daňové kontroly), na základě kterého byla již jednou pravomocným platebním výměrem vyměřená daňová povinnost stanovená dle pomůcek, změněna, resp. dále doměřena.

Aplikace a interpretace práva není toliko formální proces, nýbrž v sobě zahrnuje hodnotící postupy v souvislosti se společenským řádem společnosti, především v souvislosti se systémem právem chráněných hodnot. Pro závěry učiněné v tomto rozhodnutí soud vycházel z následujících skutečností.

Z platné právní úpravy, při respektování výše uvedených zásad daňového řízení a s přihlédnutím k ústavním principům, nelze dovodit možnost a přípustnost provádět kdykoli opakovanou daňovou kontrolu a opětovně tak zasahovat do daňové povinnosti již pravomocně vyměřené.

Důvodem opakování kontroly nemohou být dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu bez dalšího nové skutečnosti, dostatečným důvodem nemůže být ani odlišné vymezení předmětu kontroly. Nutno podotknout, že ani tak tomu v dané věci nebylo.

Zákon o správě daní a poplatků nevylučuje, aby dodatečně pravomocně vyměřená daň mohla být následně změněna, přitom možnost takové změny připouští pouze způsobem v zákoně stanoveným, a to užitím mimořádných opravných prostředků. Je-li naplněn zákonný předpoklad pro užití mimořádného prostředku dle § 54 odst. 1 písm. a) až c) zákona č. 337/1992 Sb., je povinností správce řízení obnovit; není přitom rozhodné, zda o takový postup požádá příjemce rozhodnutí. Dospěl-li správce daně k závěru, že nastaly nové okolnosti, jimiž odůvodňuje opakované provedení kontroly, byl povinen se především vypořádat s tím, zda lze v intencích výše uvedeného ustanovení toto zjištění podřadit

pod ust. § 54 odst. 1 písm. a), zda se tedy jednalo o takové důkazy a skutečnosti, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již při kontrole v roce 1998.

Ověřoval-li správce daně kontrolou provedenou v roce 1998 základ daně za zdaňovací období 1995, nemohl tak učinit, aniž by ověřoval i dílčí základ daně podle § 10 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud se proto neztotožňuje se závěrem krajského soudu o tom, že kontrola za rok 1995 byla zaměřena pouze obecně, zatímco opakovaná kontrola se týkala jiných okolností, byla zaměřena konkrétně na dílčí základ § 10 zákona o daních z příjmů.

Stanovil-li správce daně na základě daňové kontroly v daňovém řízení ohledně daňové povinnosti stěžovatele za rok 1995 základ daně (tj. včetně dílčího základu daně dle § 10) a daň podle pomůcek, učinil tak kvalifikovaný odhad daňové povinnosti, a to na základě podkladů a posouzení, která učinil o tom, že nelze daňovou povinnost stanovit dokazováním; není přitom rozhodné, zda daňovou povinnost ověřoval správce daně namátkově, anebo vyčerpávajícím dokladovým způsobem.

Dospěl-li proto správce daně následně k závěru, že daň byla stanovena pomocí pomůcek ve zjevně v nesprávné výši, nelze poté výši základu daně a daň za rok 1995, k níž dospěl kvalifikovaným odhadem měnit. jinak, než zákonem přípustným způsobem. Nepřipouští-li se v intencích ust. § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. v odvolacím řízení možnost zkoumat jednotlivé důkazy, a v důsledku nových důkazů měnit daň stanovenou dle pomůcek tak, že např. odvolací orgán „přičte“ k této dani další částku zjištěnou z nových důkazů; tím méně tak lze činit v řízení, které správce daně ani legitimně nevymezil.

V daném případě tak se měl správce daně, zjistil-li, že předchozí řízení se zakládalo na podstatných vadách řízení a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, zabývat i tím, zda při respektování zákonných lhůt, nejsou dány důvody k postupu dle § 55b odst. 1, 2 cit. zákona.

V projednávané věci však žalovaný ani krajský soud nezkoumaly, zda opakovaná daňová kontrola byla prováděna za splnění zákonných podmínek, které takový postup dovolují. Nelze-li změny daňové povinnosti již vyměřené (doměřené) dosáhnout za použití mimořádných opravných prostředků, neboť nejsou splněny zákonné podmínky pro jejich použití, nelze dovodit, že tak lze učinit i způsobem jiným, tedy např. opakováním kontroly. Bylo-li by možno daňovou povinnost měnit kdykoli, vyjdou-li najevo nové skutečnosti, pouhým opakováním kontroly, tedy způsobem jak učinil žalovaný, ustanovení § 54 a § 55b zákona č. 337/1992 Sb., by zcela postrádala svého opodstatnění. Splněním zákonných podmínek pro možnost a důvodnost změny daňové povinnosti se však žalovaný nezabýval.

Nemůže za této situace být proto ani rozhodné, jak správce daně vymezil rozsah kontroly, ani to, zda ověřoval daňovou povinnost pouze namátkově. Samotné rozdílné vymezení rozsahu ověřovaných skutečností by při takovém chápání důvodnosti opakování kontroly nebránilo potom i několikanásobnému opakování kontroly za stejné zdaňovací období, přitom při respektování ust. § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. by tak správce daně mohl činit *de facto* i *de iure* každoročně ve lhůtě 10 let. Takový postup by byl zjevně v rozporu ze základními zásadami daňového řízení, ale i samotnými ústavním i principy.

Nejvyšší správní soud, vycházejíce z výše uvedeného právního názoru shledal, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno na základě nesprávného právního posouzení, na kterém setrval i krajský soud v napadeném rozhodnutí, a proto postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích napadený kasační stížností zrušil.

Krajský soud v Českých Budějovicích je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Českých Budějovicích v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 15. září 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu