

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Součkové a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Milana Kamlacha v právní věci žalobce **B. A. M. s.r.o.,** zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Zítkova 9, Litoměřice, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 10. 2002, čj. 15515-1999/120/01, čj. 15515-1998/120/01 a čj. 15515-1997/120/01, vedeným u Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 15 Ca 538/2002, o kasační stížnosti žalobce proti výroku I. a II. a o kasační stížnosti žalovaného proti výroku III. a IV. rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 10. 2003, č. j. 15 Ca 538/2002 - 31,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 10. 2003, č. j. 15 Ca 538/2002 - 31, **se ve výrocích I. a II. zrušuje** a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** Krajskému soudu v Ústí nad Labem k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost proti **výrokům III. a IV.** rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 10. 2003, č. j. 15 Ca 538/2002 - 31, **se zamítá.**

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 1075 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 10. 2002, čj. 15515-1999/120/01, bylo zamítnuto odvolání právního předchůdce žalobce (dále jen „žalobce“) proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Litoměřicích (dále též „místně příslušný správce daně“) ze dne 8. 6. 2001, čj. 58893/01/196912/6126, č. 1010000071, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena

daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 859 250 Kč. V odůvodnění žalovaný uvedl, že v případě odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. K námitce žalobce, že bylo pochybením, že daňová kontrola byla prováděna přerušovaně, žalovaný uvedl, že přerušení daňové kontroly nezjistil a informace o tom, že daňová kontrola byla prováděna ve dnech 13. 12. 2000 až 20. 4. 2001 přerušovaně, má pouze ten význam, že nebyla prováděna každý jednotlivý den; k jejímu faktickému přerušení však nedošlo a proto nebyl porušen § 2 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). K námitce, že pověření Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále též „pověřený správce daně“) se nevztahovalo na případné dodatečné stanovení daňové povinnosti pověřeným správcem daně, žalovaný uvedl, že dodatečný platební výměr vydal místně příslušný správce daně, tedy Finanční úřad v Litoměřicích. Ve zprávě o výsledku kontroly pověřený správce daně uvádí, že daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek. Tímto způsobem pověřený správce daně určil způsob stanovení daně. Daň podle pomůcek však byla dodatečně stanovená místně příslušným správcem daně plně v souladu s § 31 odst. 5 a 6 daňového řádu, neboť jako jedna z pomůcek byla použita zpráva a vyjádření jiného správce daně. K námitce, že správce daně porušil § 46 odst. 3 daňového řádu, žalovaný uvedl, že správce daně dodatečně vyměřil daň ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou podle pomůcek, přihlédl tedy k výhodám, které plynuly pro daňový subjekt.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 10. 2002, čj. 15515-1998/120/01, bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Litoměřicích, dodatečnému platebnímu výměru ze dne 16. 7. 2001, čj. 58890/01/196912/6126, č. 1010000070, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 4 561 900 Kč. Žalovaný uvedl, že u odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. K námitce žalobce, že bylo pochybením, že daňová kontrola byla prováděna přerušovaně, žalovaný uvedl, že přerušení daňové kontroly nezjistil a informace o tom, že daňová kontrola byla prováděna ve dnech 29. 8. 2000 až 20. 4. 2001 přerušovaně, má pouze ten význam, že nebyla prováděna každý jednotlivý den. K faktickému přerušení daňové kontroly však nedošlo. K námitce, že pověření pověřeného správce daně se nevztahovalo na případné dodatečné stanovení daňové povinnosti pověřeným správcem daně, žalovaný uvedl, že dodatečný platební výměr vydal místně příslušný správce daně. Ve zprávě o výsledku kontroly pověřený správce daně uvádí, že daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek. Tímto způsobem pověřený správce daně určil způsob stanovení daně. Daň podle pomůcek však byla dodatečně stanovená místně příslušným správcem daně plně v souladu s § 31 odst. 5 daňového řádu, přičemž jednou z pomůcek byla zpráva a vyjádření jiného správce daně, přičemž postupoval v souladu s § 31 odst. 5 a 6 daňového řádu, neboť použil jako jednu z pomůcek zprávu a vyjádření jiných správců daně.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 10. 2002, čj. 15515-1997/120/01, bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 8. 6. 2001, čj. 58889/01/196912/6126, č. 1010000069, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 357 240 Kč. Rozhodnutí bylo odůvodněno obdobně jako rozhodnutí ze dne 10. 10. 2002, čj. 15515-1998/120/01.

Proti těmto rozhodnutím podal žalobce správní žaloby ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, jenž je usnesením ze dne 21. 7. 2003, č. j. 15 Ca 538/2002 - 23, spojil ke společnému projednání pod sp. zn. 15 Ca 538/2002.

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 10. 2003, č. j. 15 Ca 538/2002 - 31, byla výrokem I. zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2002, čj. 15515-1999/120/01 a výrokem II. bylo rozhodnuto o tom, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2002, čj. 15515-1999/120/01. Výrokem III. byla zrušena rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2002, čj. 15515-1998/120/01 a dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 8. 6. 2001, čj. 58890/01/196912/6126, č. 1010000070, a rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2002, čj. 15515-1997/120/01 a dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 8. 6. 2001, čj. 58889/01/196912/6126, č. 1010000069, pro vady řízení a tyto věci vráceny žalovanému k dalšímu řízení. Výrokem IV. byla žalobci přiznána náhrada nákladů řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného uvedeným ve výroku III. ve výši 9000 Kč.

V odůvodnění soud uvedl, že dodatečné platební výměry, jimiž byly žalobci dodatečně vyměřeny daňové povinnosti, obsahovaly údaje o rozdílech na daních a také údaje o nově stanovených daňových základech, proto je nelze považovat za neplatné podle § 32 odst. 7 daňového řádu. Podle soudu postačuje, pokud je v dodatečném platebním výměru uvedena toliko výše nově stanovené daně a jejího základu, přičemž doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani může daňový subjekt spolehlivě zjistit, neboť výši původní daně a jejího základu zná z podaného přiznání nebo hlášení. Chybí-li však v dodatečném platebním výměru také údaje o výši nově stanovené daně či jejího základu, nemá daňový subjekt možnost tyto údaje spolehlivě zjistit, aby poté mohl dodatečné platební výměry napadnout opravným prostředkem, což má tedy za následek neplatnost takového rozhodnutí; tak se však v souzených věcech nestalo.

Soud dále uvedl, že zmínku ve zprávě o daňové kontrole o tom, že daňová kontrola byla prováděna přerušovaně, je zapotřebí považovat pouze za nepřesné vyjádření toho, že příslušné úkony nebyly uskutečňovány každý jednotlivý den; tato nepřesnost ve zprávě o daňové kontrole nemůže znamenat natolik závažnou vadu daňového řízení, aby měla za následek nezákonnost napadených rozhodnutí, neboť nemohlo dojít k porušení § 2 odst. 1 a § 16 odst. 2 a 4 daňového řádu. Soud dále uvedl, že pokud pověřený správce daně zahájil dne 29. 8. 2000 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za roky 1997 a 1998, v jejímž průběhu vyzýval žalobce k prokázání skutečností vztahujících se k těmto zdaňovacím obdobím, a poté dne 13. 12. 2000 zahájil kontrolu stejného druhu daně i za rok 1999, neporušil § 2 odst. 1 ani § 16 odst. 2 a 4 daňového řádu, neboť uvedení jednotného čísla pojmu „kontrola“ v pověření neznamená, že by v průběhu jedné daňové kontroly nemohla být zahájena daňová kontrola za jiné zdaňovací období.

Ke zrušení rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí místně příslušného správce daně týkajících se daně z příjmů právnických osob za roky 1997 a 1998 soud uvedl, že místně příslušný správce daně vycházel při stanovení daňových povinností za roky 1997 a 1998 podle pomůcek z údajů, které nebyl oprávněn použít. Pověřený správce daně byl totiž pověřen toliko k provedení daňové kontroly, nikoliv k výpočtu výše daně z příjmů právnických osob; k tomuto úkonu nebyl ani požádán místně příslušným správcem daně podle § 5 odst. 1 daňového řádu. Místně příslušný správce daně tedy pochybil, pokud při stanovení daně podle pomůcek vycházel zcela z tohoto záznamu. Ve spise není založen žádný údaj o tom,

že by správce daně použil i pomůcky jiné. Jako pomůcku nelze použít zprávu jiného správce daně vyhotovenou v rozporu s daňovým řádem, což se stalo v dané věci, neboť pověřený správce daně nebyl oprávněn výpočty provést. Proto soud konstatoval, že při dodatečném stanovení daně z příjmů právnických osob podle pomůcek za roky 1997 a 1998 neměl místně příslušný správce daně k dispozici žádné pomůcky, přičemž se jedná o tak závažnou vadu daňového řízení, že mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věcech samých. Soud proto zrušil rovněž rozhodnutí místně příslušného správce daně o dodatečných platebních výměrech, jimiž byly žalobci dodatečně vyměřeny daně z příjmů právnických osob za roky 1997 a 1998 a v tomto rozsahu věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť pochybení při stanovení daně podle pomůcek může být odstraněno pouze v řízení před místně příslušným správcem daně a nikoliv ve stadiu odvolacího řízení, přičemž místně příslušný správce daně je podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu o tom, že nelze použít úřední záznam pověřeného správce daně ze dne 20. 4. 2001.

Ohledně dodatečného vyměření daňové povinnosti za rok 1999 soud neshledal oprávněnou ani jednu ze žalobních námitek, neboť žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2002, čj. 15515-1999/120/01, byla podána samostatně a žalobce se zmínil o nesprávném použití úředního záznamu ze dne 20. 4. 2001 při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek pouze v rámci shrnutí obsahu odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, takže soud konstatoval, že tato námitka nebyla v žalobě řádně uplatněna a proto k ní vzhledem k zásadě dispoziční nemohl přihlédnout. Žaloba proti citovanému rozhodnutí tedy nebyla důvodná a proto ji soud zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

Ve včasné a ve lhůtě doplněné kasační stížnosti žalobce napadl výrok I. rozsudku krajského soudu pro nezákonnost. Žalobce uvedl, že soud nesprávně posoudil otázku nicotnosti dodatečného platebního výměru, neboť základní náležitostí dodatečného platebního výměru je podle § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu doměřený rozdíl na daňovém základu. Tato základní náležitost je dána povahou rozhodnutí a vyplývá z toho, že v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru lze napadat jen doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani. Žalobce tvrdí, že může-li odvoláním napadnout výrok dodatečného platebního výměru a doměřený rozdíl na daňovém základu, musí být tato základní náležitost obsažena v dodatečném platebním výměru. Absence doměřovacího rozdílu na daňovém základu dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 8. 6. 2001, čj. 58893/01/196912/6126, má za následek nicotnost rozhodnutí podle § 32 odst. 7 daňového řádu. Nicotné je proto i rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2002, čj. 15515-1999/120/01, o zamítnutí odvolání. Nesprávné posouzení právní otázky tedy stěžovatel spatřuje v závěru, že dodatečný platební výměr, který neobsahuje doměřený rozdíl na daňovém základu, není podle soudu nicotný. Žalobce dále namítá, že soud nesprávně posoudil otázku rozsahu pověření ze dne 19. 7. 2000, čj. 9629/10/2000, jímž žalovaný pověřil Finanční úřad v Ústí nad Labem k provedení daňové kontroly u žalobce. Žalobce tvrdí, že pověřením se určuje jiná příslušnost správce daně než ta, která je stanovena daňovým řádem (§ 4 daňového řádu, § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních úřadech, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „zákon o územích finančních orgánech“). Pokud je v pověření uvedeno, že jiný finanční úřad je pověřen provedením daňové kontroly, týkalo se pověření jednoho úkonu, tj. jedné daňové kontroly (§ 16 odst. 1 a § 47 odst. 2 daňového řádu), k další daňové kontrole pak místně nepříslušný finanční úřad pověřen nebyl. Není-li rozsah úkonu pověřením vymezen, neznamená to, že na základě téhož pověření lze učinit další úkon, byť by se jednalo o souběžnou daňovou kontrolu. Pokud na základě pověření k provedení daňové kontroly zahájí místně nepříslušný finanční úřad daňovou kontrolu a vymezí druh daně a zdaňovací období, je v rozporu s pověřením a s daňovým řádem, zahájí-li později další daňovou

kontrolu. Pověřený finanční úřad může provést pouze takový úkon, k němuž byl pověřen, nikoliv i takové úkony, které podle daňového řádu může provést místně příslušný správce daně. Na základě rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 7. 2000, čj. 9629/10/200, vydaného podle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech, byla pověřeným správcem daně u žalobce zahájena daňová kontrola, přičemž kontrolovaný druh daně a zdaňovací období byl vymezen jako daň z příjmů právnických osob za roky 1997 a 1998, a daň z přidané hodnoty za roky 1997, 1998, 1999); pověřený správce daně však nebyl oprávněn k provedení další, byť souběžné daňové kontroly, vymezené stejným druhem daně a jiným zdaňovacím obdobím (daň z příjmů právnických osob za rok 1999). Takový úkon může podle žalobce provést pouze místně příslušný správce daně a nikoliv místně nepříslušný finanční úřad, jenž k němu nebyl výslovně pověřen. Daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob tak prováděl finanční úřad, jenž k tomu nebyl podle pověření ani podle daňového řádu příslušný. Zahájit daňovou kontrolu mohl dne 13. 12. 2000 buď místně příslušný správce daně nebo správce daně pověřený, ovšem na základě nového pověření. Uvedeným jednáním byly porušeny § 2 odst. 1, § 4 odst. 1, § 16 daňového řádu, dále byly důkazní prostředky získané v rozporu s daňovým řádem a nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek podle § 31 odst. 5 daňového řádu. Nesprávné posouzení právní otázky spatřuje žalobce v závěru, že uvedení jednotného čísla pojmu „kontrola“ v pověření neznamená, že v průběhu daňové kontroly nemohla být zahájena kontrola další. Stěžovatel navrhuje, aby bylo rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 10. 2003, č. j. 15 Ca 538/2002 - 31, zrušeno ve výroku I. i v závislém výroku o nákladech řízení II. a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobce uvedl, že otázku platnosti dodatečného platebního výměru ze dne 8. 6. 2001, čj. 58893/196912/6126, posoudil v souladu s existující judikaturou. Podle § 46 odst. 4 daňového řádu musí dodatečný platební výměr obsahovat výši rozdílu na dani původně vyměřené a dani nově stanovené, což uvedený dodatečný platební výměr obsahuje. V souladu s § 46 odst. 8 daňového řádu lze v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru napadnout jen doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani. Doměřený rozdíl na daňovém základu mohl stěžovatel zjistit z nově stanového základu daně, který dodatečný platební výměr obsahuje, a z původního základu daně, uvedeného v platebním výměru čj. 75209/00/196912/0642. Vzhledem k tomu, že je v napadeném dodatečném platebním výměru uvedena výše původně vyměřené daně, výše nově stanovené daně, výše rozdílu mezi nim a nově stanovený základ daně, není důvod považovat toto rozhodnutí za neplatné. Soud podle žalovaného nepochybil, když konstatoval, že pověření se nevztahovalo k uskutečnění daňové kontroly pouze u některého druhu daně nebo určitého zdaňovacího období. Pověřením ze dne 19. 7. 2000 byl Finanční úřad v Ústí nad Labem pověřen provést daňovou kontrolu bez omezení druhu kontrolované činnosti nebo období. Pověřený správce daně byl tedy pověřen provedením kontroly obecně a v jejím rámci byly zahájeny kontroly jednotlivých daní v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Protokolem ze dne 13. 12. 2000, čj. 182340/00/214540/1605, byla zahájena kontrola dalšího zdaňovacího období. Pověřený finanční úřad vyčkal, až bude Finančním úřadem v Litoměřicích pravomocně vyměřena daňová povinnost na základě podaného daňového přiznání za rok 1999 a následně zahájil daňovou kontrolu i za toto období. O výsledku daňové kontroly byla sepsána jedna zpráva o kontrole. Žalovaný uzavřel, že Finanční úřad v Ústí nad Labem byl oprávněn podle pověření zahájit a provést daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999. Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti žalobce.

Kasační stížnost žalobce je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a žalobce v ní namítá důvody odpovídající § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost žalobce je důvodná. Krajský soud v Ústí nad Labem odůvodnil zamítavé rozhodnutí o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2002, čj. 15515-1999/120/01, tím, že v žalobě proti tomuto rozhodnutí žalovaného nebyl dán výslovný odkaz na pochybení při použití úředního záznamu ze dne 20. 4. 2001, čj. 101065/01/214540/0286, jako pomůcky, nýbrž že tato skutečnost byla zmíněna toliko v té části žaloby, v níž žalobce shrnoval obsah svých odvolacích námitek. Krajský soud poté v další části rozhodnutí připustil, že vadou, pro kterou krajský soud rušil rozhodnutí týkající se daně z příjmů právnických osob za roky 1997 a 1998, je zatíženo také řízení předcházející vydání rozhodnutí týkající se daně z příjmů právnických osob za rok 1999, avšak protože v žalobě proti tomuto rozhodnutí nenalezl odpovídající žalobní námitku, dospěl k závěru, že s ohledem na zásadu dispoziční toto rozhodnutí nemůže zrušit. Nejvyšší správní soud je však přesvědčen o tom, že soud má žalobu hodnotit jako celek a nikoliv pouze z důvodu zařazení ve struktuře žaloby pominout některou z námitek. Navíc se zdejší soud domnívá, že odkaz žalobce pod bodem VI. žaloby o tom, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť důkazní prostředky získané správcem daně, který k tomu nebyl oprávněn ze zákona ani pověřen, jsou v rozporu s daňovým řádem, ve spojení s poukazem pod bodem II. 4., kde žalobce uvedl, že pomůcky obstaral pověřený správce daně v rozporu s daňovým řádem, měl být posouzen jako žalobní námitka.

V případě, že měl krajský soud pochybnost o tom, zda uvedené žalobcovo tvrzení je řádně uplatněnou žalobní námitkou, měl s ohledem na poučovací povinnost soudu podle § 36 odst. 1 s. ř. s. žalobce vyzvat k tomu, aby toto tvrzení specifikoval. Podle citovaného ustanovení je soud povinen poskytnout účastníku řízením stejné možnosti k uplatnění jejich práv a poskytnout jim poučení o jejich procesních právech a povinnostech v rozsahu nezbytném pro to, aby v řízení neutrpěli újmu. Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud pochybil, když bez dalšího dospěl k závěru, že v dané věci nebyla námitka uplatněna ve formě řádného žalobního bodu a z toho důvodu žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl, byť si byl vědom toho, že se v řízení předcházejícímu vydání tohoto rozhodnutí vyskytlo stejné pochybení jako v případech výše uvedených, kdy soud napadená rozhodnutí zrušil. Tím, že se soud nepokusil odstranit nepřesnosti v žalobě, a bez dalšího žalobu zamítl [navíc v situaci, kdy podle názoru Nejvyššího správního soudu mohl rozhodnutí žalovaného zrušit podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. dokonce i bez žalobní námitky z úřední povinnosti], utrpěl žalobce vlivem nedostatku poučení ze strany krajského soudu újmu a soud se dopustil vady řízení, jež mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Nejvyšší správní soud konstatuje, že je dán důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a proto výroky I. a II. rozhodnutí soudu prvního stupně zrušil pro jinou vadu řízení před soudem, jež mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. K takovému postupu byl Nejvyšší správní soud oprávněn i bez námitky obsažené v kasační stížnosti, neboť podle § 109 odst. 3 s. ř. s. není Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti mj. tehdy, je-li řízení před krajským soudem zatíženo vadou, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Nejvyšší správní soud proto rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 10. 2003, č. j. 15 Ca 538/2002 - 31, ve výrocích I. a II. zrušil, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení, v němž je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Z tohoto důvodu se již Nejvyšší správní soud nezabýval dalšími tvrzeními žalobce v kasační stížnosti.

Proti výrokům III. a IV. podal žalovaný v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou v soudem stanovené lhůtě doplnil s tím, že ji podává z důvodu nezákonnosti rozhodnutí krajského soudu. Podle žalovaného vycházel místně příslušný správce daně při stanovení daně podle pomůcek z pomůcek, které byl oprávněn použít. Soud podle žalovaného nesprávně

posoudil právní otázku, co je podle § 31 odst. 5 a 6 daňového řádu pomůckou, z čehož vyplynul nesprávný výklad možností místně příslušného správce daně si pomůcky opatřovat. Při provádění daňové kontroly získal pověřený správce daně z dokladů předložených účastníkem řízení poznatky, které bylo možno použít jako pomůcky. Pověřený správce daně vyhotovil dne 20. 4. 2001 úřední záznam čj. 101065/214540/0286, v němž provedl výpočet základu daně a daně na základě údajů zjištěných z daňových přiznání žalobce (rok 1997) a z údajů zjištěných při kontrole, zejména z údajů peněžního deníku žalobce (rok 1998). Z § 31 odst. 5 a 6 daňového řádu nevyplývá, že by nebylo možné jako pomůcku použít poznatky získané a předané pověřeným správcem daně. Při stanovení daně zejména za rok 1997 bylo pomůckou také daňové přiznání žalobce. Místně příslušný správce daně poté nebyl nucen přihlížet toliko k uvedenému výpočtu základu daně a daně. Podle žalovaného není provedení výpočtu základu daně a daně úkonem ve smyslu daňového řádu, proto k jeho provedení nemusel a ani nemohl být pověřený správce daně pověřen nebo dožádán. Z rozhodnutí soudu není zřejmé, jaká ustanovení daňového řádu pověřený správce daně tímto jednáním porušil. V případě žalobce byla splněna povinnost podle § 46 odst. 2 daňového řádu. Podle žalovaného není splnitelná podmínka, že při novém stanovení daně podle pomůcek nebude využit úřední záznam ze dne 20. 4. 2001, neboť veškeré pomůcky využitelné vedle onoho úředního záznamu již místně příslušný správce daně má. Žalovaný navrhl, aby byl rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 10. 2003, č. j. 15 Ca 538/2002 - 31, ve výrocích III. a IV. zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného uvedl, že žalovaný pověřil Finanční úřad v Ústí nad Labem k provedení daňové kontroly. Z dokladů předložených žalobcem nezískal pověřený správce daně toliko poznatky, nýbrž si učinil vlastní správní úvahu o výši daňové povinnosti žalobce, zachycenou v úředním záznamu ze dne 20. 4. 2001, čj. 101065/01/214540/0286. K takové správní úvaze však nebyl pověřený správce daně pověřen ani oprávněn. Podle žalobce je obsah kasační stížnosti žalovaného neurčitá a vzájemně si odporující. Žalobce je přesvědčen o tom, že tvrzení žalovaného v kasační stížnosti nemají oporu v daňovém řádu.

Kasační stížnost žalovaného je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a žalovaný v ní namítá důvody odpovídající § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost žalovaného není důvodná.

Důvodem kasační stížnosti žalovaného je důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy tvrzená nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem. Nesprávné posouzení právní otázky spočívá v tom, že je na správně zjištěný skutkový stav aplikován nesprávný právní závěr, popřípadě je aplikován správný právní názor, který je však nesprávně vyložen. Žalovaný tento stížní bod specifikoval tvrzením, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, co může být pomůckou ve smyslu daňového řádu. Podle § 31 odst. 5 daňového řádu v případě, kdy daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možné stanovit daňovou povinnost dokazováním podle odstavců 1 až 4 téhož ustanovení, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Z uvedeného plyne, že stanovit daň podle pomůcek je možné při splnění dvou kumulativních podmínek: v situaci, kdy daňový subjekt nesplní svou zákonnou povinnost a z toho důvodu není možné stanovit daňovou

povinnost dokazováním. Ustanovení § 31 odst. 6 daňového řádu pak stanoví demonstrativní výčet toho, co může být využito jako pomůcka; mj. jsou to zprávy a vyjádření jiných správců daně.

Nejvyšší správní soud v souladu s názorem krajského soudu konstatuje, že v dané věci nebylo přípustné použít jako pomůcku úřední záznam pověřeného správce daně ze dne 20. 4. 2001, neboť v něm byl již obsažen výpočet daně provedený pověřeným správcem daně podle pomůcek. I kdybychom připustili, že tento úřední záznam byl použit jako pomůcka, a že tedy nebyly pouze bez dalšího přejaty výpočty základu daně a daně v něm uvedené (ačkoliv se to vzhledem k identitě veškerých výpočtů nabízí), nebyl podle názoru Nejvyššího správního soudu místně příslušný správce daně oprávněn k uvedenému úřednímu záznamu přihlédnout a použít jej jako pomůcku. Úřední záznam ze dne 20. 4. 2001 byl totiž vyhotoven v rozporu s § 2 odst. 1 daňového řádu. Pověřený správce daně nebyl oprávněn učinit si vlastní správní uvážení o výši základu daně a daně žalobce, avšak takto učinil, a tím šel nad rámec pověření, podle kterého měl pouze vykonávat daňovou kontrolu podle § 16 daňového řádu, v rámci níž nebyl oprávněn zabývat se výpočty výše daně. Kromě toho stanovil pověřený správce daně základ daně a daň podle pomůcek v době, kdy ještě nebyla ukončena daňová kontrola a tedy nebylo možné postavit na jisto, že daň nebude možné stanovit dokazováním, přičemž tento způsob stanovení daňové povinnosti je zapotřebí vždy upřednostnit před stanovením daně podle pomůcek. Za den ukončení daňové kontroly je přitom třeba považovat až 24. 5. 2001, kdy byla projednána Zpráva o výsledku daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za roky 1997, 1998 a 1999.

V souzené věci stanovil místně příslušný správce daně dodatečnými platebními výměry daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 1997 a 1998 podle pomůcek. Použité pomůcky nebyly v rozhodnutích blíže specifikovány, avšak žalovaný v napadených rozhodnutích připustil, že pomůckou místně příslušnému správci daně při stanovení základu daně a daně byla zpráva jiného správce daně, konkrétně úřední záznam ze dne 20. 4. 2001, čj. 101065/01/214540/0286. Uvedeným úředním záznamem provedl pověřený správce daně, jímž byl Finanční úřad v Ústí nad Labem, v době probíhající daňové kontroly mj. zjištění základu daně a daně z příjmů právnických osob u žalobce v rozhodných obdobích let 1997 a 1998 podle pomůcek. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s názorem, že tento postup byl v rozporu se zákonem a dodává, že skutečnost, že ve Zprávě o výsledku daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za roky 1997, 1998 a 1999 ze dne 24. 5. 2001, čj. 101058/01/214540/0286, je uvedeno, že daňová kontrola za roky 1997 a 1998 byla provedena ve dnech 29. 8. 2000 až 20. 4. 2001, není relevantní, neboť podle ustálené praxe se za ukončení daňové kontroly považuje den sepsání a podepsání zprávy o kontrole; v daném případě je tedy třeba mít za to, že daňová kontrola skončila až dne 24. 5. 2001.

Věc lze uzavřít tak, že zde jsou dva důvody nezákonnosti použití úředního záznamu ze dne 20. 4. 2001 čj. 101065/01/214540/0286, jako pomůcky při vyměření a stanovení základu daně a daně z příjmů právnických osob. Jedním je skutečnost, že v tomto úředním záznamu byl proveden výpočet základu daně a daně subjektem, jenž k tomu nebyl oprávněn na základě zákona ani na základě pověření, a druhým důvodem nezákonnosti je fakt, že výpočet daně byl proveden podle pomůcek v době, kdy ještě nebyla ukončena daňová kontrola a nebylo tedy možné s jistotou konstatovat, že daň nebude možné stanovit dokazováním. Použitím takové pomůcky došlo také podle názoru Nejvyššího správní soudu k závažné vadě daňového řízení, jež mohla mít vliv na zákonnost vydaných rozhodnutí. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje skutečnost, že pomůckou mohou být i zprávy a vyjádření jiného správce daně, nepochybně se však může jednat pouze o pomůcky

opatřené v souladu se zákonem. Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že Krajský soud v Ústí nad Labem postupoval správně, když použití nezákonné pomůcky pro stanovení daně shledal být vadou řízení, jež mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, a rozhodnutí žalovaného zrušil.

K námitce žalovaného, že z daňového řádu nevyplývá možnost „vypočítat daň“, a proto nemusel být k takovému úkonu pověřený správce daně pověřen ani dožádán, Nejvyšší správní soud konstatuje, že v tom, že krajský soud použil v odůvodnění svého rozhodnutí termín „vypočítat daň“, neshledává pochybení. Právní instituty je zapotřebí vykládat podle jejich obsahu a nikoliv podle jazykového označení. Výklad, že pověřený správce daně nemohl provedením výpočtu daňové povinnosti porušit daňový řád, neboť pojem „vypočítat daň“ daňový řád nezná a tudíž nemohlo tímto úkonem dojít k jeho porušení, je neudržitelný. Pod pojmem „vypočítat daň“ je totiž nezbytné vidět úkony, jež daňový řád zná, a sice „stanovení“ a „vyměření“ daně. Výklad, že pověřený správce daně sice nebyl oprávněn stanovit a vyměřit základ daně a daň, avšak byl oprávněn provést výpočet základu daně a daně, neboť pojem „vypočítat daň“ daňový řád nezná a proto nemohlo být tímto úkonem pověřeného správce daně porušeno žádné ustanovení daňového řádu, by nepochybně vedl k absurdním důsledkům a proto je nutné jej za použití právního argumentu *reductio ad absurdum* odmítnout.

Nejvyšší správní soud se všech uvedených důvodů dospěl k závěru, že důvod kasační stížnosti žalovaného podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. není dán a proto kasační stížnost žalovaného jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

Žalobce měl v řízení o kasační stížnosti žalovaného plný úspěch, a proto mu soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, vůči žalovanému. Nejvyšší správní soud přiznal zástupci žalobce odměnu za jeden úkon právní služby, a to za sepsání vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného ze dne 10. 3. 2004 ve výši 1 x 1000 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.], a 1 x 75 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), celkem 1075 Kč. Pokud se týká převzetí a přípravy zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) citované vyhlášky], soud vzal především zřetel na to, že se jedná o zastoupení advokátem, který žalobce zastupoval v dané věci již v řízení před krajským soudem. Zástupci žalobce se tedy přiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti žalovaného v celkové výši 1075 Kč.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podané žalobcem rozhodne Krajský soud v Ústí nad Labem v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 27. září 2005

JUDr. Marie Součková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Alena Horychová