

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 **B.B.,** proti žalovanému **Finančnímu ředitelství Ostrava,** se sídlem Ostrava, Na jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 2. 2004, č. j. 22 Ca 120/2003 - 35,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobci **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě, kterým byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 10. 1. 2003, č. j. 6862/110/2002 a č. j. 7184/110/2002 a dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Třinci ze dne 8. 2. 2002, č. j. 8448/02/364921/1517 a č. j. 8449/02/364921/1517 pro vady řízení a věc mu vrácena k dalšímu řízení a současně mu bylo uloženo zaplatit žalobci částku 6 150 Kč na náhradu nákladů řízení. Dodatečnými platebními výměry byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1996 ve výši 209 840 Kč a za zdaňovací období roku 1997 ve výši 155 432 Kč. Žaloby spojené ke společnému projednání stály na tvrzení, že žalovaný porušil zákon opakovaným rozhodnutím ve věci již rozhodnuté na základě opakované daňové kontroly a dále že vycházel z důkazu pořízeného protiprávně a nesprávně vyhodnotil opatřené důkazy a že dodatečné platební výměry je třeba považovat za neplatné pro absenci ustanovení hmotněprávního předpisu. Krajský soud vycházel v prvé řadě z názoru, že dodatečné platební výměry měly zákonné náležitosti, ovšem na základě judikatury Ústavního soudu (rozhodnutí ze dne 4. 11. 1999 sp. zn. III. ÚS 86/99 a ze dne 13. 5. 2003

sp. zn. II. ÚS 334/2003) dospěl k závěru, že nezákonný byl postup žalovaného, který opakoval daňovou kontrolu přesto, že na základě předchozí daňové kontroly byly vydány dodatečné platební výměry a že se nová daňová kontrola týkala stejného období a stejných dokladů; navíc byla opakovaná kontrola zahájena v době, kdy žalovaný neměl ještě k dispozici nové skutečnosti, jimiž kontrolu odůvodnil. Podle názoru krajského soudu právní moc dodatečných platebních výměrů ze dne 22. 2. 1999 představuje překážku věci rozhodnuté pro opětovné dodatečné vyměření daně. Vzhledem k tomu, že zákon o správě daní a poplatků v § 46 odst. 7 nevztahuje překážku věci rozhodnuté jen k případům vyměření (stanovení) daně a nikoliv k dodatečnému vyměření (stanovení daně), pak v případě vydání dodatečného platebního výměru taková překážka založena je. Krajský soud tak zaujal názor, že dodatečně vyměřit daň lze pouze jednou a při nových skutečnostech lze postupovat pouze cestou obnovy řízení podle § 2 odst. 2, 6, § 54 a 55 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též daňový řád), což není v rozporu s ust. § 27 odst. 1 písm. e) téhož zákona. Jiný postup by byl v rozporu s ust. § 1 odst. 2, § 2 odst. 2 a 6 a § 16 odst. 1 daňového řádu. Opakovaní daňové kontroly pak krajský soud považuje za přípustné jen v rámci řízení obnoveného. Z těchto důvodů krajský soud zrušil všechna napadená správní rozhodnutí, aniž se zabýval dalšími žalobními námitkami.

Stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje na nezákonnost rozsudku krajského spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. namítá jinou vadu řízení před soudem spočívající v nesprávně zjištěném skutkovém stavu (§ 77 odst. 2 s. ř. s.). Je pravdou, že finanční úřad provedl v období od 15. 12. 1998 do 29. 1. 1999 u žalobce daňovou kontrolu mj. daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 a 1996, jejímž výsledkem byly platební výměry ze dne 22. 2. 1999. Další daňová kontrola za stejné zdaňovací období byla zahájena dne 27. 4. 2001 a důvodem k jejímu provedení bylo chybné uplatnění splátek za pronájem vyvažovacího a zouvacího zařízení na základě leasingové smlouvy č. 37/95. Tyto skutečnosti byly zjištěny při daňové kontrole za rok 1998, a proto správce daně rozšířil její předmět na období r. 1996 a r. 1997. Důvody jsou zřejmé z protokolu ze dne 27. 4. 2001 i ze zprávy o kontrole a vydaných rozhodnutí. Prověření placených služeb do zahraničí žádal finanční úřad již 8. 3. 1999, zprávu o výsledku šetření však obdržel až 18. 5. a 25. 6. 2001. Proto výsledky tohoto šetření zahrnul do právě probíhající kontroly, byť důvod jejího zahájení byl původně jiný. Stěžovatel dále, navzdory právnímu názoru vyslovenému Ústavním soudem, tvrdí, že ust. § 27 daňového řádu se vztahuje pouze na zastavení řízení zahájených na návrh daňového subjektu. Souhlasí s tím, že podle § 28 odst. 1 daňového řádu je vázán i svým vlastním rozhodnutím, tato vázanost však nemůže bránit novému řízení na základě nově zjištěných skutečností. Takový postup není vyloučen ust. § 46 odst. 7 daňového řádu, který nelze vykládat tak, že se vztahuje jen na první vyměření daně. Tomu nasvědčuje i znění § 46 daňového řádu pojednávající jak o vyměření, tak o dodatečném vyměření daně. Pojem vyměřovací řízení se také užívá jak pro vyměření tak pro doměření daně. Názor vyslovený krajským soudem by bránil jakémukoliv doměření daně, doměření daně podle pomůcek i postupu podle § 46 odst. 5 zákona. Právní mocí pak nelze rozumět jen právní moc rozhodnutí o prvním vyměření daně. Nové vyměření je jen vyjádřením rozdílu ve vztahu k původnímu vyměření daně. Stěžovatel uzavírá, že k zahájení opakované kontroly ho vedly nové skutečnosti zjištěné kontrolou daně z příjmů za rok 1998 a skutečnosti zjištěné v době jejího konání. Takovému postupu podle jeho názoru nebrání ust. § 28 ve vazbě na ust. § 46 odst. 7 daňového řádu. Proto navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na skutečnost, že i stěžovatel připouští, že se jednalo o opakovanou kontrolu a stejně tak připouští, že měl postupovat cestou mimořádných opravných prostředků, a to přesto, že opakování kontroly není zákonem výslovně zakázáno. Stěžovatel se snaží vysvětlit pojmy, užité v zákoně, způsobem pro který v zákoně opora není, navíc jejich výklad přísluší pouze soudu. Podle názoru žalobce daň stanovená dodatečným platebním výměrem není daní původně vyměřenou. Názor stěžovatele na aplikaci ustanovení § 27 odst. 1 písm. e) daňového řádu je v rozporu s označenými nálezy Ústavního soudu a je i nelogický, navíc vylučuje analogii, a dále by při takovém výkladu nebylo možné zastavit žádné řízení nezahájené k návrhu. Z těchto důvodů žalobce nepovažuje kasační stížnost za důvodnou a navrhuje její zamítnutí.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížností je v prvé řadě namítnuto nedostatečné zjištění skutečného stavu soudem a následně na jeho základě provedené nesprávné právní vyhodnocení.

K tomu ze správního spisu vyplývá, že Finanční úřad v Třinci zahájil u stěžovatele kontrolu mj. daně z příjmů za zdaňovací období r. 1996 a r. 1997 rozhodnutím ze dne 4. 12. 1998 a ukončil ji zprávami ze dne 1. 3. 1999, a to č. j. 8776/99/364930/3456 za zdaňovací období r. 1996 a č. j. 8335/99/364930/0783 za zdaňovací období r. 1997. Na základě výsledků kontroly byly vydány dodatečné platební výměry ze dne 22. 2. 1999, a to č. 990000063, č. j. 14082/99/364921/1517 (za r. 1996 - na ztrátu), a č. 990000064, č. j. 14090/99/364921/1517 (za r. 1997 - doměřena daň ve výši 12 288 Kč). Z přehledu kontrolovaných dokladů, z protokolu o ústním jednání ze dne 13. 1. 1999 (ke třem opravám vozidla VW Passat v SRN v r. 1996 a r. 1997) a z žádosti, kterou Finanční úřad v Třinci zaslal dne 8. 3. 1999 Finančnímu ředitelství v Ostravě o prověření služeb placených v zahraničí (v žádosti je uvedeno, že při kontrole za r. 1996 jsou zaúčtovány tři faktury od německých firem za opravy automobilů a v za r. 1997 opět - s uvedením značek automobilů a vyčíslením nákladů na opravy), je zřejmé, že shora označené výdajové doklady byly předmětem této daňové kontroly.

Dále spis obsahuje oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 4. 4. 2001 mj. daně z příjmů za zdaňovací období r. 1998 - 1999; kontrola byla zahájena protokolem ze dne 18. 4. 2001. V protokole o ústním jednání ze dne 27. 4. 2001 byl daňový subjekt informován o zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1996 a r. 1997, důvod kontroly uveden není. Spis obsahuje zprávy Finančního ředitelství Ostrava ze dne 16. 5. 2001 (podnikatel, který měl v r. 1997 provádět tvrzené opravy, v té době nepodnikal), a ze dne 25. 6. 2001 (doklady o výdajích za opravy nebyly vystaveny označenou firmou, formulář neodpovídá formulářům jí v daném čase užívaným). Podle protokolu ze dne 23. 5. 2001 a sdělení daňového subjektu ze dne 30. 5. 2001 byl kontrolován výdajový doklad č. 2664 (oprava auta VW Passat v SRN), podle protokolu ze dne 13. 6. 2001 bylo projednáno zjištění, že výdajový doklad nemohl být v r. 1997 vystaven tvrzenou firmou, když nepodnikala od r. 1995, podle protokolu ze dne 10. 7. 2001 byl daňový subjekt seznámen s výsledkem šetření v SRN ohledně výdajových dokladů z r. 1996 č. V-355, V-450, V-476 a poukázal na své vysvětlení učiněné do protokolu dne 13. 1. 1999, podle protokolu ze dne 10. 8. 2001 po opětovném seznámení s výsledkem šetření německé strany (doklady č. V-355, V-450, V-476 - r. 1996, č. V-2664, V-2598 - r. 1997) uvedl daňový subjekt vysvětlení a nabídl svědecký důkaz. Dne 12. 9. 2001 vydal správce daně výzvu k prokázání uvedených výdajů r. 1996 - 1997 na niž daňový subjekt reagoval vysvětlením,

odkazem na svá předchozí vyjádření a návrhem svědků. Dne 13. 9. 2001 byl vyslechnut svědek M.K., dne 25. 10. 2001 svědkyně I.M. Zpráva o daňové kontrole ze dne 11. 12. 2001 (projednána dne 21. 1. 2002), č. j. 79381/01/364930/2011 zahrnuje výsledky kontroly daně z příjmů jak za kontrolované období r. 1996 - 1997, tak i za r. 1998 - 1999. Výsledky kontroly za r. 1996 se týkají jednak nájmu vyvažovačky a pak výdajů na opravy vozidel v SRN (č. V-355, V-450, V-476) se závěrem, že tvrzené opravy provedeny nebyly. Výsledky kontroly za r. 1997 se týkají nesprávně účtovaného pronájmu a výdajových dokladů na opravy vozidel v SRN (V-2664, V-2598) se shodným závěrem. Poté byly vydány dne 8. 2. 2002 dodatečné platební výměry, a to č. 1010000040, č. j. 8448/02/364921/1517 (za r. 1996 - doměřeno 209 840 Kč) a č. 1020000041, č. j. 8449/02/364921/1517 (za r. 1997 - doměřeno 155 432 Kč). Podaná odvolání byla žalovaným zamítnuta rozhodnutími ze dne 10. 1. 2003 (č. j. 6862/110/2002, a č. j. 7184/110/2002) ze shodných důvodů, že opakovaná kontrola byla přípustná, neboť vyvstaly pochybnosti o věrohodnosti dokladů předložených k opravám vozidel v SRN a také bylo prokázáno, že tyto tvrzené výdaje jsou nedoložené.

Namítá-li tedy stěžovatel, že krajský soud nesprávně zjistil skutečný stav věci, a podle obsahu kasační stížnosti tuto jinou vadu řízení před soudem spatřuje v tom, že soud vycházel z nesprávných důvodů pro opakování daňové kontroly, nelze mu přisvědčit. Z protokolu o ústním jednání ze dne 27. 4. 2001 není patrný důvod, pro který je opakována kontrola za toto období, a v době, kdy byla tímto způsobem zahájena, také správce daně ještě neměl k dispozici výsledky šetření německých orgánů. Poté, kdy je obdržel, učinil je přímo předmětem jednání a výzvy. Nelze tedy dovodit naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Námitky nesprávného právního hodnocení směřují jednak proti posouzení opakované kontroly jako nezákonné, jednak proti posouzení možnosti opakovaného vydávání dodatečných platebních výměrů.

K prvému důvodu je z podkladů a zpráv o první kontrole za toto období jasné, že se jedná o skutečnosti tehdy prověřované, kdy správce daně učinil opatření k jejich prověření, ovšem nevyčkal výsledku a kontrolu uzavřel, a při provádění opakované kontroly je učinil jejím předmětem. Při posouzení tohoto postupu krajský soud vycházel z judikatury Ústavního soudu. Poukázal na nález sp. zn. III. ÚS 86/99 a zejména na nález sp. zn. II. ÚS 334/02. Tento druhý nález stojí na názoru, *že provedená daňová kontrola nezakládá překážku věci rozhodnuté ve smyslu § 28 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a že správce daně je oprávněn provést opakovanou daňovou kontrolu, tj. kontrolu téže daně za stejné období, které již předtím zkontroloval - to však za předpokladu, že se objeví skutečnosti, jež správci daně v době předchozí daňové kontroly nebyly známy, a kontrola bude provedena v rozsahu bezprostředně souvisejícím s těmito nově zjištěnými skutečnostmi (§ 2 odst. 2, § 16 odst. 1 věta druhá citovaného zákona). Přitom musí být daňovému subjektu sdělen důvod a cíl opakované kontroly*. Krajský soud ve smyslu tohoto nálezu nespatřoval v opakování kontroly překážku věci rozhodnuté - argumentací kasační stížnosti v tomto směru proto není třeba se zabývat. Krajskému soudu je třeba přisvědčit v tom, že opakovaná kontrola nebyla provedena za podmínek, které její opakovaní připouštějí. Předmětem opakované kontroly byla shodná zdaňovací období i shodné skutečnosti (konkrétní výdajové doklady). Tyto doklady byly v rámci první kontroly předmětem ověřování a není přijatelným postupem, aby byla kontrola ukončena a výsledky prověřování jednotlivých dokladů se postupně stávaly předmětem dalších a dalších kontrol, navíc zahájených z jiných důvodů.

Krajský soud se dále postavil na názor, že vydání jednoho dodatečného platebního výměru brání vydání dalšího dodatečného platebního výměru za shodné zdaňovací období. To opírá o ustanovení § 46 odst. 7 daňového řádu, když ve vydání dodatečného platebního výměru spatřuje překážku věci rozhodnuté. Stěžovatel oproti tomu namítá, že dané ustanovení se vztahuje jak na vyměření tak i na doměření daně.

Podle § 46 odst. 7 daňového řádu, 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 předepíše. Právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejímu dodatečnému stanovení na překážku. „Touto stanovenou povinností“ je třeba rozumět veškeré způsoby stanovení daně podle předchozích odstavců - tedy podle odst. 3 - 6). Lze souhlasit se stěžovatelem, že posouzení krajským soudem postrádá logiku v případě, kdy daň nebyla stanovena platebním výměrem, ale v souladu s ust. odst. 5 byla stanovena daňovým přiznáním; stejně tak pokud v souladu s odst. 6 byla zaplacena bez podání daňového přiznání či hlášení. Při správnosti právního názoru vysloveného krajským soudem by možnost postupu podle odst. 7 přicházela v úvahu jen v případě vyměření daně platebním výměrem podle odst. 4. Nejvyšší správní soud nesdílí právní názor vyslovený krajským soudem, rozlišující vyměření a doměření (dodatečné vyměření daně) a platební výměr a dodatečný platební výměr z hlediska překážky dodatečnému stanovení daně. Daňový řád totiž mezi oběma způsoby stanovení daně a oběma platebními výměry nečiní rozdílu, který je z citovaného ustanovení dovozován. Podle § 1 odst. 2 daňového řádu se správou daně rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době - vůbec tedy nehovoří o možnosti doměření daně, přesto, že v jiných ustanoveních (právě v § 46) tuto pravomoc předpokládá. To lze vyložit jen tak, že pod pojmem vyměření daně je zahrnuto i doměření daně, ostatně řízení vyměřovací se skutečně vztahuje jak na vyměření tak na doměření daně. Obdobně argumentuje i ust. § 2 odst. 2 daňového řádu. Stejně tak přesto, že daňový řád v ust. § 32 odst. 8 rozlišuje platební a dodatečný platební výměr, ust. § 46 odst. 9 zná pouze platební výměry. Tedy v ustanovení, které, na rozdíl od obecných, rozlišuje vyměření a dodatečné vyměření daně a platební a dodatečný platební výměr, současně hovoří o platebním výměru zahrnujícím zjevně oba tyto pojmy. Právnímu názoru o překážce věci rozhodnuté, vycházejícímu z vyloučení překážky právní moci pouze prvního platebního výměru, nenasvědčuje ani ustanovení o omezené možnosti odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru (§ 46 odst. 8 d. ř.), kdy jím lze napadnout jen doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani. Při posouzení problému je třeba vážit i možnost opakování daňové kontroly (byť v mezích nálezů Ústavního soudu omezenou). Daňová kontrola zpravidla vede k vydání dodatečného platebního výměru. Pokud by existovaly podmínky pro její opakované provedení, ale s vyloučením možnosti daň na jejím základě doměřit, postrádala by tato možnost zcela smysl. Původním platebním výměrem tak je třeba rozumět platební výměr předcházející platebnímu výměru nově vydávanému. Lze tak uzavřít, že daňový zákon užívá obou pojmů nesystémově až nahodile, a z užitých rozdílů nelze dovozovat závěr, že daň lze doměřit pouze jednou - při zjištění nových skutečností je správce daně omezen pouze během zákonných lhůt.

Přesto, že se Nejvyšší správní soud nepřiklonil k právnímu názoru vyslovenému krajským soudem v napadeném rozsudku ohledně nemožnosti opakovaného vydání dodatečného platebního výměru (a z toho plynoucí překážky věci rozhodnuté), zůstává

zde skutečnost, že podklady pro vydání obou dodatečných platebních výměrů byly zjištěny nezákonným způsobem - opakovanou daňovou kontrolou, pro jejíž zahájení nebyly splněny podmínky a která byla provedena způsobem nerespektujícím práva daňového subjektu; to je v rozporu se základní zásadou stanovenou v § 2 odst. 1 daňového řádu. Sama tato skutečnost ke zrušení rozhodnutí žalobou napadených postačí.

Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalobci náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 3. 2. 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu