



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatelů **a) J. H., b) S. H.**, obou zastoupených JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem v Litoměřicích, Zitkova 9, za účasti **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 7. 2005, č. j. 15 Ca 159/2004 - 36,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 7. 2005, č. j. 15 Ca 159/2004 – 36, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 7. 2005, č. j. 15 Ca 159/2004 – 36, byla zamítnuta rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 2. 6. 2004, č. j. 17125/110/03 a č. j. 18058/110/03, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatelů proti rozhodnutím Finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 5. 8. 2003, č. j. 74720/03/196911/5541, č. j. 74771/03/196911/5541 a č. j. 74776/03/196911/5541, jimiž byla stěžovatelům dodatečně vyměřena daň z příjmu fyzických osob podle pomůcek za zdaňovací období roku 1995, 1996 a 1997. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že v daném případě jsou napadená rozhodnutí opřena o ustanovení § 18 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a proto při posuzování zákonnosti napadených rozhodnutí soud přezkoumává, zda finanční ředitelství dostalo své povinnosti přezkoumat dodržení zákonných podmínek pro použití stanovení daně podle pomůcek, neboť jiné

oprávnění mu zákon nesvěřuje. V daňovém řízení správce daně vydal výzvy s odkazem na ustanovení § 43 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, jimiž požadoval, aby stěžovatelé předložili doklady či jiné důkazní prostředky prokazující správnost údajů, které uvedli v dodatečných daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období. Na tyto výzvy stěžovatelé sice reagovali, avšak z obsahů správních spisů krajský soud zjistil, že se jednalo výhradně o připomínky procesního charakteru, což jinými slovy znamená, že žádné důkazní prostředky správci daně předloženy nebyly. Tento závěr sdělil stěžovatelům i správce daně při ústním jednání a seznámil je s tím, že nevyhověli požadavkům obsaženým ve výzvách, a proto nebyly odstraněny pochybnosti při dokazování. Pokud jde o namítanou nezákonnost výzev, krajský soud se neztotožnil s námitkou stěžovatelů, protože po zrušení dodatečných platebních výměrů se vytvořil prostor pro učinění zcela nového úsudku o tom, zda daňovou povinnost je možno stanovit dokazováním či za použití pomůcek. Správce daně důvody pro dodatečné vyměření daně zjistil, a proto vedl daňová řízení k jejímu dodatečnému vyměření. Nepokračoval tedy v provádění daňové kontroly. Krajský soud uvedl, že i když obě výzvy odkazují i na ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků, které pojednává o vytýkacím řízení a lze je aplikovat pouze do doby než je daň vyměřena, tento odkaz podle jeho názoru nepředstavuje podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Tato vada ani nemohla způsobit neplatnost výzev podle ustanovení § 32 odst. 7 citovaného zákona. S ohledem na uvedené pak krajský soud neshledal důvodnou námitku, že dodatečné platební výměry i rozhodnutí finančního ředitelství byla vydána po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty. V daném případě správce daně výzvami požadoval doložení řady skutečností, přičemž z jejich obsahu bylo zřejmé, o jakých tvrzených skutečnostech měl správce pochybnosti, a proto má krajský soud za to, že správce daně prokázal existenci skutečností ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Správce daně nepožadoval prokázání, že obchodní přírážka ve skutečnosti činila 15 %, nýbrž stěžovatelé měli prokázat, že v roce 1995 činila 10 %, v roce 1996 8 % a v roce 1997 10%, jak uváděli v dodatečných daňových přiznáních. Přesto, že správce daně i finanční ředitelství vycházely v „novém“ řízení též z 15 % obchodní přírážky, krajský soud neshledal, že by se neřídily jeho zrušujícími rozsudky, když správní spisy již obsahují dokumenty, z nichž je dovoditelná užitá 15 % obchodní přírážka. Stěžovatelé však žádné doklady nepředložili ani nenavrhli jiné důkazní prostředky, jimiž by pochybnosti správce daně při dokazování odstranili. Z faktu, že správce daně ve zprávách o daňových kontrolách provedených v původních daňových řízeních uvedl, že se stěžovatelé při vedení jednoduchého účetnictví řídili zákonem č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) a postupy FMF, nelze samo o sobě dovozovat, že jejich účetnictví bylo vedeno v souladu se zákonem. Proto správce daně ani finanční ředitelství tím, že posléze přistoupily k použití pomůcek, nemohly zpochybnit tato vyjádření ze zpráv. Krajský soud vyjádřil nesouhlas i s tím, že správce daně a finanční ředitelství postupovaly současně podle ustanovení § 31 odst. 1 až 4, 5 zákona o správě daní a poplatků. Z obsahu správního spisu jednoznačně vyplývá, že správce daně doměřil daňové povinnosti za použití pomůcek. Také z rozhodnutí finančního ředitelství je evidentní, že se zabývalo odvoláními z pohledu ustanovení § 50 odst. 5 citovaného zákona. K tomu krajský soud podotkl, že toto ustanovení neurčuje okamžik, od něhož je správce daně oprávněn učinit rozhodnutí o tom, že daňová povinnost bude stanovena za použití pomůcek. Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou, že napadená rozhodnutí jsou nezákonná, neboť neobsahují kvalifikované zamítnutí odvolání. V zákoně o správě daní a poplatků není stanoveno, že odvolací orgán musí neodůvodněnost odvolání výslovně uvádět přímo ve výroku rozhodnutí.

Proti tomuto rozsudku podali stěžovatelé v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatelé tvrdí, že se krajský soud nezabýval jejich námitkou, že nemají povinnost prokazovat to, co již bylo jednou prokázané, že správce daně nemůže zjišťovat to, co již jednou zjistil. K tomu uvedli, že ve výzvách správce daně požadoval např. prokazovat pravdivost 10 % obchodní přírážky, když z dosud předložených důkazů není tato pravdivost zřejmá, a další údaje, které konkrétně v kasační stížnosti uvedli. Dále namítali, že krajský soud nesprávně posoudil jejich důkazní povinnost k výzvám, ze kterých je dovozován zákonný postup pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Stěžovatelé neměli tuto povinnost, neboť vše, včetně výstupů z registrační pokladny založených v účetnictví, bylo předmětem dokazování při daňové kontrole. Správce daně byl zprávou o daňové kontrole vázán a nemohl důkazní řízení v tomto směru opakovat. Tím bylo porušeno ustanovení § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Za této situace není možné dospět k závěru, že stěžovatelé nepředložili důkazní prostředky. Stěžovatelé tvrdí, že obchodní přírážku 10 % prokázali a neměli povinnost prokazovat tvrzení správce daně, že tato není u prodeje smíšeného zboží obvyklá, když se nejedná o případ uvedený v ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Tato skutečnost nemůže být důvodem pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Je-li správcem daně tvrzeno, že se stěžovatelé při vedení účetnictví řídili uvedenými právními normami, lze z toho dovozovat, že účetnictví bylo v souladu se zákonem. Ve správním spise není důkaz o tom, že existuje skutečnost uvedená v § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Správce daně si v tomto směru důkazní povinnost nesplnil. Podle názoru stěžovatelů dospěl krajský soud k nesprávnému právnímu závěru v otázce, že výzvami, kterými se požaduje doložení řady skutečností, přičemž z jejich obsahu bylo zřejmé, o jakých tvrzených skutečnostech měl správce daně pochybnosti, má soud zato, že správce daně stěžovatelům prokázal existenci skutečností ve smyslu citovaného ustanovení. Podle stěžovatelů při prokázání skutečností uvedených v citovaném ustanovení jde o aplikaci ustanovení § 7 zákona o účetnictví. Výzvy neprokazují ani neuvádějí, v čem byl citovaný zákon porušen. Předmětné výzvy byly vydány v rozporu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, neboť jimi bylo vyžadováno prokázání skutečností při daňové kontrole již prokázaných. Stěžovatelé namítali, že se správce daně neřídil rozsudky Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 10. 2001, č. j. 16 Ca 512/2000 - 21 a č. j. 16 Ca 515/2000 - 21, kterými byla zrušena původní rozhodnutí finančního ředitelství i finančního úřadu za stejná zdaňovací období na stejné dani a ve stejné výši, v nichž krajský soud vyslovil, že objektivně podle obsahu spisu, který byl soudu předložen, nebyly k dispozici žádné důkazy ani pomůcky, z nichž by byla dovoditelná užitá výše obchodní přírážky. Doplnění řízení totiž nesměřovalo k opatření důkazu o výši 15 % marže, ale k opatření pomůcky o výši této marže. Na základě toho stěžovatelé navrhli, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že důvody v ní uvedené jsou shodné jako v odvolání. S námitkami uvedenými v kasační stížnosti se řádně vypořádalo již v rozhodnutích o odvolání a dále se odvolalo na svá vyjádření k podaným žalobám. Finanční ředitelství vyjádřilo souhlas s napadeným rozsudkem, podle kterého stěžovatelé nesplnili svou zákonnou povinnost při dokazování v rámci daňových řízení. V projednávané věci byly splněny podmínky dané ustanovením § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, což akceptoval i krajský soud. Vzhledem k těmto skutečnostem finanční ředitelství navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnili

stěžovatelé v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V daném případě provedl správce daně u stěžovatelů kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 až 1997. Na základě zjištění uvedených ve zprávách o daňové kontrole vydal správce daně dne 19. 10. 1999 dodatečné platební výměry. Tyto výměry spolu s rozhodnutími o odvoláních byly krajským soudem na základě podaných žalob zrušeny rozsudky ze dne 31. 10. 2001, č. j. 13 Ca 512/2000 - 21 a č. j. 16 Ca 515/2000 - 21. V odůvodnění těchto rozsudků krajský soud uvedl, že správce daně vzal za důkaz něco, co jím nebylo. Fakticky na základě dohody s daňovým subjektem stanovil výši obchodní přírážky a doměřil daně a poté v odvolacím řízení po neúspěšné snaze o doplnění dokazování dospěl k závěru, že stanovil daň podle pomůcek, ovšem ze spisu není patrné, že by nějaké pomůcky měl. Další žalobní námitky označil krajský soud pro svůj závěr za nerozhodné s ohledem na nezbytnost dalšího řízení a nových rozhodnutí. Poté správce daně výzvami vydanými podle ustanovení § 43 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků požadoval, aby stěžovatelé předložili doklady nebo jiné důkazní prostředky prokazující skutečnosti, které byly konkretizovány ve vztahu ke stěžovateli ve výzvě ze dne 3. 7. 2002 pod body 1 až 14 a ve vztahu ke stěžovatelce ve výzvě ze dne 11. 12. 2002 pod body 1 až 9. Výsledkem řízení zahájených těmito výzvami bylo opětovné vydání dodatečných platebních výměrů, proti kterým podali stěžovatelé odvolání. Rozhodnutí o jejich zamítnutí, vydaná finančním ředitelstvím, byla přezkoumána napadeným rozsudkem krajského soudu.

V prvním stížním bodě stěžovatelé důvodně namítali, že se krajský soud nezabýval jejich námitkou, že nemají povinnost prokazovat to, co již bylo jednou prokázáno a že správce daně nemůže zjišťovat to, co již jednou zjistil. V žalobě totiž stěžovatelé dovozovali, že pokud takto správce daně postupoval, pak porušil ustanovení § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a na takto formulovaný žalobní bod krajský soud v napadeném rozsudku nijak nereagoval.

V dalším stížním bodě stěžovatelé opět důvodně vytýkali krajskému soudu nesprávné posouzení jejich důkazní povinnosti k předmětným výzvám, z nichž je dovozován zákonný postup pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek.

Protože v dané věci byly daňové kontroly ukončeny podpisem zpráv o jejich výsledku, nemohl správce daně po zrušení dodatečných platebních výměrů vydaných v návaznosti na tyto výzvy, v těchto daňových kontrolách pokračovat a rovněž nemohl ani zahájit „novou“ daňovou kontrolu, protože její obsah by byl totožný. Daňová kontrola jako jeden z nástrojů ke zjišťování skutkového stavu v rámci daňového řízení nemůže být opakována mimo rámec a logiku procesních instrumentů, které jako jediné připouštějí opakování samotného daňového řízení, jehož je daňová kontrola jako dílčí procesní postup vždy součástí. Opakování daňové kontroly je proto možné pouze v rámci nového daňového řízení po povolení jeho obnovy podle ustanovení § 54a § 55 zákona o správě daní a poplatků, anebo - v případě, že v daňovém řízení bylo pravomocné rozhodnutí zrušeno – za předpokladu, že ve vztahu ke skutečnostem či důkazům, jež mají být opakovanou daňovou kontrolou prověřovány, jsou naplněny podmínky obdobné těm, jež jsou obsaženy v ustanovení § 54 písm. a) citovaného zákona. V daném případě však správce daně poté, kdy byla jeho rozhodnutí zrušena, vydal výzvy, jimiž, jak je nepochybné z odkazu na ustanovení § 43 citovaného zákona, zahájil vytýkácí řízení, když v druhém z citovaných ustanovení je pouze vyjádřeno, že daňový subjekt je při dokazování v daňovém řízení nositelem důkazního břemene.

Podle ustanovení § 43 zákona o správě daní s poplatků vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

V citovaném ustanovení je upraveno vytýkácí řízení jako součást vyměřovacího řízení, a to v časovém úseku po podání daňového přiznání, dokud ještě nebyla správcem daně vyměřena daňová povinnost. Smyslem vytýkácího řízení je odstranit pochybnosti, jež má správce daně po podání daňového přiznání a jež brání tomu, aby byla daňovému subjektu vyměřena daň ve správné výši. Výsledkem celého vyměřovacího řízení, v jehož rámci je vytýkácí řízení prováděno, je pak správné a úplné stanovení základu daně, stanovení daně, její vyměření a předepsání do evidence daní - tedy dosažení cíle daňového řízení vyjádřeného v ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Vytýkácí řízení jako součást vyměřovacího řízení je prostředkem, jak tohoto cíle dosáhnout poté, co daňový subjekt podá daňové přiznání. Protože vytýkácí řízení předchází vyměření daně, nelze jej poté, kdy byla daň již vyměřena, zahájit. Pouze v odvolacím řízení je odvolací orgán oprávněn použít citované ustanovení přiměřeně, tj. poté, kdy již byla daň vyměřena. O takovou situaci se však v případě stěžovatelů nejednalo. Za situace, kdy správce daně provedl u stěžovatelů daňové kontroly v souladu s ustanovením § 16 zákona o správě daní a poplatků, tj. v době, kdy jim již byla daň vyměřena, nemohl následně výzvami podle ustanovení § 43 citovaného zákona zahájit vytýkácí řízení a současně je vyzvat ke splnění povinností podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Proto správce daně postupoval v rozporu se zákonem, když po vyměření daně vydal výzvu podle ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků a prováděl úkony za účelem ověření správnosti již vyměřených daní. Není sporu o tom, že zákon o správě daní a poplatků umožňuje správci daně dodatečně daň vyměřit, jak uvedl v odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud, ale musí se tak stát zákonným způsobem. Krajský soud pouze obecně konstatoval, že správce daně se stěžovateli vedl daňová řízení, aniž by jakkoliv konkretizoval, o jaká řízení se podle jeho názoru mělo jednat, popř. jakým způsobem byla zahájena.

Protože v dalších stížních bodech tvrdili stěžovatelé nezákonnost ve vztahu k jednotlivým úkonům následujícím po vydání předmětných výzev ze dne 3. 7. 2002 a 11. 12. 2002, které z důvodů výše uvedených posoudil Nejvyšší správní soud jako nezákonné, není důvod, aby se jimi zabýval.

Nedůvodný pak je poslední stížní bod, že se správce daně neřídil rozsudky krajského soudu ze dne 31. 10. 2001. V těchto rozsudcích, jak správně uvádějí stěžovatelé, krajský soud konstatoval, že nebyly k dispozici žádné důkazy ani pomůcky, z nichž by byla dovoditelná užitá výše obchodní přírážky, která činila 15 %, avšak nevyslovil žádný konkrétní závazný právní názor, jak má být dále postupováno a už vůbec ne, jakým způsobem má být obchodní přírážka stanovena.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. V souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., rozhodl ve věci bez jednání.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud 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.

V Brně dne 12. dubna 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu