



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce M. F., zastoupeného JUDr. Ladislavem Sádlikem, advokátem v Praze, Holečkova 31, 150 00 Praha 5, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové, Horova 17, 500 02 Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2003, čj. 5457/110/2003-Ja, a rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2003, čj. 5135/130/2003-Šp, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 12. 2004, čj. 31 Ca 179/2003-45,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 12. 2004, čj. 31 Ca 179/2003-45, se zrušuje, a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad v Hradci Králové vydal dne 30. 8. 2000 dodatečné platební výměry, kterými podle pomůcek doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až prosinec 1995, leden až prosinec 1996 a leden až červen, srpen, září, listopad a prosinec 1997 a daň z příjmů fyzických osob za roky 1995, 1996 a 1997. Odvolání proti všem uvedeným rozhodnutím žalovaný následně zamítl.

Žalobce podal proti rozhodnutím žalovaného několik samostatných žalob ke Krajskému soudu v Hradci Králové, který nejprve spojil jednotlivé věci ke čtyřem společným řízením a poté třemi rozsudky ze dne 28. 3. 2002, ve věcech doměření daně z přidané hodnoty, a rozsudkem ze dne 28. 2. 2002, ve věci doměření daně z příjmů, zrušil veškerá napadená rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věci k dalšímu řízení.

Rozsudky ze dne 28. 3. 2002 týkající se doměření daně z přidané hodnoty krajský soud odůvodnil tím, že správce daně postupoval při daňové kontrole u žalobce nezákonným způsobem a žalovaný následně porušil § 50 odst. 5 zákona č.

337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“). Žalovaný napadená rozhodnutí tehdy zdůvodnil tím, že dle zjištění správce daně žalobce nevedl skladovou evidenci, evidenci denních tržeb, ani jinou podobnou evidenci, neměl ani ceník prodávaného zboží, čímž správci daně vznikla oprávněná pochybnost o úplnosti a správnosti žalobcova účetnictví. Jelikož na výzvu k předložení specifikovaných důkazů žalobce nereagoval a v důsledku neexistence skladové evidence neprovedl řádnou inventarizaci dle § 29 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, nemohl správce daně ověřit úplnost a správnost výše přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění uvedených v daňovém přiznání žalobce a výsledné daňové povinnosti. Žalovaný tak hodnotil účetnictví žalobce jako neúplné, nesprávné a neprůkazné a správce daně oprávněně stanovil daň podle pomůcek. Tento závěr krajský soud odmítl a žalovanému vytkl, že za situace, kdy správce daně i žalovaný shledali v průběhu daňové kontroly, že žalobce nevedl řádně evidence včetně skladové, a přesto byl žalobce vyzván k jejímu předložení, odporuje tento postup pravidlům logiky; soud tedy přisvědčil žalobci, že obsahu výzvy z 11. 11. 1998 nemohl v tomto bodu porozumět. Z další části uvedené výzvy soud dovodil, že žádal-li správce daně žalobce, aby jiným vhodným způsobem prokázal, že nakoupené zboží je řádně zaúčtováno při prodeji v příjmech, dospěl zřejmě k závěru, že zjištěné nedostatky lze odstranit. Pak bylo jeho povinností formulovat výzvu tak, aby žalobce neměl pochybnosti o tom, jaké důkazy mohou nedostatky evidence nahradit. Konečně měl podle názoru krajského soudu správce daně zvážit, zda k prokázání požadovaných skutečností postačí předložení evidence příjmových dokladů z počítače žalobcova účetního, jak žalobce navrhoval, případně jaké jiné důkazy může žalobce použít. K uvedeným nedostatkům krajský soud uzavřel, že výzva ze dne 11. 11. 1998 byla nejasná a odporovala zásadám daňového řízení a tato pochybení mohla mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, proto rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Zrušení rozhodnutí žalovaného ve věci doměření daně z příjmů fyzických osob krajský soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2002 odůvodnil rovněž porušením procesních práv žalobce, způsobených jednak nejasnou formulací výzvy z 11. 11. 1998 (ve vztahu k odstranění nedostatku chybějících evidencí) a jednak tím, že správce daně i žalovaný použili v odůvodnění svých rozhodnutí odkaz na zjištění, se kterými žalobce neseznámili a která nejsou ani součástí správního spisu. Správce daně a žalovaný zpochybňovali zaúčtování všech příjmů z prodeje zboží a úplnost evidence všech uskutečněných nákupů ve výdajích žalobce; své závěry opírali o údajná zjištění učiněná u dodavatelů žalobce při místním šetření. Krajský soud zhodnotil, že o opodstatněnosti těchto tvrzení není ve správním spisu obsažen žádný důkaz; navíc byla-li učiněná zjištění sama za důkaz označena, neměl žalobce možnost se s obsahem těchto důkazů ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) d. ř. seznámit.

V návaznosti na výše popsané rozsudky krajského soudu vyzval z pověření žalovaného správce daně (Finanční úřad v Hradci Králové) s odvoláním na § 43 d. ř. výzvami ze dne 24. 4. 2002 (ve věci doměření daně z příjmů fyzických osob) a ze dne 27. 5. 2002 (daň z přidané hodnoty) žalobce, aby prokázal skutečnosti uvedené

v daňových přiznáních za roky 1995, 1996 a 1997 a dále aby se vyjádřil k dokladům o nákupu zboží v roce 1997, o kterých neúčtoval, a které správce daně získal u jeho namátkově vybraných dodavatelů. V úvodu výzev správce daně předeslal, že tímto doplňuje na základě právního názoru krajského soudu uvedeného v rozsudku z 28. 2. 2002, resp. z 28. 3. 2002, odvolací řízení v souladu s § 48 odst. 6 d. ř. Konkrétně správce daně vyzval žalobce, aby se vyjádřil k fakturám ve výzvě specifikovaným, o nichž žalobce neúčtoval, dále aby předložil evidenci nebo navrhl způsob, jakým prokáže vazbu mezi nakoupeným a prodaným zbožím v návaznosti na příjmy, které mají vliv na správné stanovení daňové povinnosti a výslovně jako příklad uvedl jako možnost i evidenci příjmových dokladů evidovanou v počítači žalobcova účetního.

Dne 27. 5. 2002 proběhlo ústní jednání správce daně se zástupcem žalobce, při kterém správce daně sdělil, že na základě zrušení rozhodnutí finančního ředitelství (žalovaného) soudem se věci vrací do odvolacího řízení proti dodatečným platebním výměrům a proto se žalovaný rozhodl daňové řízení doplnit v intencích rozhodnutí krajského soudu, a to prostřednictvím správce daně. S ohledem na to správce daně považoval za zákonné vydání výzev v souladu s § 43 a § 48 odst. 6 d. ř. S tím ale žalobce (resp. jeho zástupce) vyjádřil nesouhlas.

V odpověď na výše uvedené výzvy žalobce navrhl výslech svědků ohledně jím nezaúčtovaných faktur, tj. jeho dodavatelů a účetního. Z protokolů o ústním jednání je zřejmé, že správce daně (také prostřednictvím dožádaných finančních úřadů) provedl výslechy všech navržených svědků.

Novým rozhodnutím, a to ze dne 4. 11. 2003, však žalovaný opět zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům ze dne 30. 8. 2000, které se týkaly daně z přidané hodnoty a rozhodnutím ze dne 8. 10. 2003 také odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 30. 8. 2000 ve věci daně z příjmů.

I v tomto případě napadl žalobce rozhodnutí žalovaného žalobami u Krajského soudu v Hradci Králové, který rozsudkem ze dne 30. 12. 2004 spojil obě řízení ke společnému projednání a výrokem č. II žaloby zamítl.

Především krajský soud dospěl k závěru, že zrušením rozhodnutí žalovaného předchozími rozsudky krajského soudu se věci vrátily do odvolacího řízení, v němž odvolací orgán (tj. žalovaný) postupuje podle § 50 d. ř. a je navíc pouze vázán právním názorem vysloveným soudem. V souladu s § 50 odst. 3 d. ř. tak byl žalovaný oprávněn řízení doplnit nebo odstraňovat vady řízení anebo v tomto směru nařídit doplnění nebo odstranění vad správci daně. Přitom není podstatné, že dřívější rozhodnutí žalovaného byla zrušena soudem. Použití § 50 odst. 3 a 4 nevyklučuje dle krajského soudu ani to, že daň byla doměřena podle pomůcek. Tato skutečnost pouze určuje rozsah přezkumu, neboť doplňování řízení a odstraňování jeho vad může v takovém případě směřovat toliko k přezkoumání, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Pokud po takto doplněném řízení, resp. po odstranění vad řízení, dospěl žalovaný k závěru, že zákonné podmínky dodrženy byly a odvolání zamítl, postupoval v souladu se

zákonem; tím se soud zároveň vypořádal s další žalobní námitkou, že žalovaný v této fázi řízení mohl rozhodnutí správce daně pouze změnit nebo zrušit nebo vrátit mu věc k rozhodnutí dle § 49 odst. 1 d. ř. Z přípustnosti použití § 50 odst. 3 a 4 d. ř. krajský soud dále dovodil, že správce daně má k dispozici stejné prostředky jako odvolací orgán. V souzeném případě byl tedy oprávněn mimo jiné i učinit vůči žalobci výzvy k doplnění dokazování dle § 43 d. ř. Uvedené závěry se dle krajského soudu nepříčí ani zásadě dvojinstančnosti daňového řízení.

Jako zcela nedůvodnou zhodnotil krajský soud námitku, že výsledky svědků provedené správcem daně byly získány v rozporu se zákonem a žalovaný je hodnotil účelově.

Krajský soud dal za pravdu žalovanému i ohledně další námitky, že žalovaný nepřezkoumal rozhodnutí správce daně z pohledu § 46 odst. 3 d. ř.; žalovaný nezohlednil cenu nákupu zboží jako položku ovlivňující dodatečně doměřenou daň, vycházel-li z úvahy, že žalobce nezahrnul do svých výdajů nákupy zboží, ze kterých následně nepřiznal ani jejich tržby. Jak soud uvedl, postup, kdy by při stanovení základu daně z příjmů byly k započítaným příjmům za zboží nakoupené a neuvedené v účetnictví započteny výdaje na jeho nakoupení, by byl oprávněný pouze v případě, že by daň byla stanovena dokazováním, nikoliv při doměření daně podle pomůcek.

Proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové podal žalobce (stěžovatel) včas kasační stížnost, kterou opírá o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Především tvrdí, že se krajský soud v předchozím řízení dopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení námitky stěžovatele, že žalovaný postupoval podle § 50 odst. 3 při přiměřeném použití § 43 d. ř., tedy způsobem odporujícím zákonu. Dále stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 50 odst. 5 d. ř., shledal-li přípustné, aby žalovaný pověřil správce daně postupem dle § 43, přičemž úkony správce daně směřovaly k doplnění již jednou ukončeného dokazování namísto přezkumu dodržení podmínek pro stanovení daně dle pomůcek v předchozím řízení (tedy postup dle § 50 odst. 3 a 4 d. ř.). Konečně stěžovatel napadá procesní postup krajského soudu, neboť podle něj soud neprovedl navržené důkazy, konkrétně výslech svědka p. P. Vzhledem ke všem námitkách stěžovatel navrhl rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v mezích důvodů vymezených stížnostními body (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a shledal kasační stížnost důvodnou.

Stížní námitky směřovaly především proti právnímu posouzení procesních otázek krajským soudem. Stěžovatel rovněž brojil proti procesnímu postupu krajského soudu samého, který, jak výše uvedeno, neprovedl výslech svědka navrženého stěžovatelem. Ze spisu ale vyplynulo, že byly splněny podmínky pro rozhodnutí bez nařízení jednání; jestliže stěžovatel trval na nařízení ústního jednání

vč. provedení dokazování výsledkem svědka, mohl a měl tyto skutečnosti krajskému soudu ve stanovené lhůtě sdělit. Jestliže tak neučinil, nelze krajskému soudu vytýkat pochybení.

Kasační soud se dále zabýval otázkou zákonnosti postupu žalovaného, který doplňoval řízení, přičemž tímto doplněním pověřil správce daně.

Postup odvolacího orgánu je upraven v § 50 d. ř. Podle jeho odstavce 3 odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Přitom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat jeho vady anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Zjistí-li odvolací orgán, že jsou splněny u správce daně I. stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 2 d. ř., vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán. Tato zákonná úprava tak zjevně dopadá na postup odvolacího orgánu, má-li jím být přezkoumáno rozhodnutí, kterým byla vyměřena daňová povinnost za užití důkazů, které mohou být rovněž v odvolacím řízení z pokynu odvolacího orgánu správcem daně doplňovány či odstraňovány jiné vady řízení.

Je-li však daňová povinnost správcem daně stanovena (a poté i vyměřena) podle pomůcek (§ 31 odst. 5 d. ř.), pak je pro postup odvolacího orgánu nutno aplikovat zvláštní ustanovení, jímž je § 50 odst. 5 d. ř., kterým je určen rozsah přezkoumání napadeného rozhodnutí odvolacím orgánem; toliko v jeho rámci se pak může odvolací orgán pohybovat. Podle něho totiž, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1 (autoremedura), vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně.

Znamená to, že brojí-li daňový subjekt proti rozhodnutí, kterým byla stanovena daň podle pomůcek, odvolací orgán zkoumá jen podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Zákonnými podmínkami je nutno rozumět nejen podmínky uvedené v § 31 odst. 5 d. ř., tj. zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním, ale i zjištění, zda daň tímto způsobem je stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 d. ř.). To vše obzvláště s přihlédnutím k základním zásadám daňového řízení. Podle § 2 odst. 1 a 2 d. ř. jednají správci daně při správě daně v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými

právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení, přitom volí jen takové prostředky, které umožňují ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Užil-li správce daně takový způsob stanovení daně (užil pomůcky), zkoumá odvolací orgán jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním, a jednak i to, zda daň je stanovena pomocí pomůcek dostatečně spolehlivě. Tím je také určen jeho rozsah zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně podle § 50 odst. 5 d. ř.

Ustanovení § 50 odst. 5 d. ř. tak již neumožňuje odvolacímu orgánu doplňovat odvolací řízení způsobem spočívajícím v tom, že uloží správci daně odstranit vady jeho řízení, které však správce daně vzal za rozhodné pro stanovení daně právě tímto náhradním způsobem (za užití pomůcek). Zjistí-li totiž odvolací orgán, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek splněny nebyly, rozhodnutí zruší.

Této interpretaci odpovídá i odstavec 6 cit. ustanovení, podle něhož odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5, rozhodnutí v odůvodněných případech změní nebo zruší, jinak odvolání zamítne; i zde je vyjádřena vázanost odvolacího orgánu speciálním ustanovením za předpokladu, že přezkoumává rozhodnutí, kterým byla stanovena daň podle pomůcek..

Zkoumat splnění zákonných povinností daňového subjektu, a to, zda nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním, musí odvolací orgán k okamžiku rozhodnutí správce daně I. stupně. Na podporu toho lze argumentovat jednak gramatickým výkladem § 50 odst. 5 věty druhé d. ř. („shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne“), která použitím minulého času naznačuje, že přezkumná činnost odvolacího orgánu zde má mířit do minulosti (tj. do doby rozhodnutí správce daně), a nikoli zjišťovat skutkový stav podle důkazní situace v době rozhodování odvolacího orgánu.

Dalším argumentem ve prospěch tohoto závěru je argument teleologický: Jakkoli i odvolací orgán je v daňovém řízení plnohodnotnou skutkovou instancí, z povahy dvoustupňového daňového řízení, z principu subsidiarity a ze zásady hospodárnosti řízení vyplývá, že to má být právě správce daně I. stupně, u něhož má být těžiště skutkového zjišťování v daňovém řízení. Odvolací instance je instancí přezkumnou, u níž skutková zjištění mohou být zásadně spíše doplňována, byť někdy i dosti významným způsobem. Posouzení, zda lze stanovit daňovou povinnost dokazováním, anebo zda je nutno ji stanovit podle pomůcek, je klíčovou otázkou z hlediska průběhu procesu stanovení výše daňové povinnosti. Je na odvolacím orgánu, aby zjišťoval, zda správce daně při rozhodnutí, jakým způsobem bude daňová povinnost určena, učinil zadost své zákonné povinnosti dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co

nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 d. ř.). V rámci toho musí také zkoumat, zda správce daně I. stupně postupoval v potřebné součinnosti s daňovým subjektem (§ 2 odst. 2 d. ř.), tj. zda byl daňový subjekt patřičně (tedy zejména dostatečně konkrétně, jednoznačně a srozumitelně) informován o tom, jaké rozhodné skutkové okolnosti má prokázat, a zda daňovému subjektu k shromáždění a opatření důkazů, k navržení důkazů, jež má zajistit sám správce daně, k reakci na provedené důkazy a k případným dalším doplňujícím důkazním návrhům byl poskytnut patřičný časový prostor odpovídající povaze a složitosti prokazovaných skutečností a povaze a složitosti prováděných či navrhovaných důkazů. Pokud tomu tak bylo, nelze než mít za to, že je věcí daňového subjektu, aby důkazy k rozhodnutí o tom, zda bude daňová povinnost určena cestou dokazování anebo podle pomůcek (příp. sjednáním daně), umožnil shromáždit již v řízení před správcem daně I. stupně; dodatečné „dohánění“ jeho důkazních povinností v řízení odvolacím je pro účely rozhodnutí, zda daňovou povinnost lze stanovit dokazováním, anebo podle pomůcek, nepřipustné.

Výše uvedené zásady ovšem nevylučují - a to je nutno zdůraznit - dokazování před odvolacím orgánem směřující k tomu, aby bylo zjištěno, jestli správce daně I. stupně postupoval správně při zjišťování, zda daňovou povinnost lze stanovit dokazováním, anebo zda ji je třeba určit podle pomůcek; znamená to tedy, že lze před odvolacím orgánem zejména provádět důkazy, které neprovedl správce daně I. stupně nebo které provedl, ale podle názoru daňového subjektu k nim nesprávně nepřihlédl či je nesprávně hodnotil, má-li tím být ověřena jejich relevance z hlediska posouzení, jakou cestou se má daňové řízení ubírat při stanovení daňové povinnosti (tj. dokazováním nebo podle pomůcek).

V souzeném případě žalovaný poté, co nabyly právní moci rozsudky krajského soudu, jimiž byla předchozí rozhodnutí žalovaného zrušena, vyzval stěžovatele prostřednictvím správce daně k předkládání nových důkazů (jmenovitě vč. údajů z počítače stěžovatelova účetního). Jak je výše citováno, správce daně výslovně stěžovateli sdělil, že „se žalovaný rozhodl daňové řízení doplnit v intencích rozhodnutí krajského soudu“. Postupem žalovaného (resp. pověřeného správce daně) tedy nebylo ověřováno, zda byly v době vydání napadených dodatečných platebních výměrů zachovány zákonné podmínky pro tento způsob doměření daní; naopak „v intencích rozhodnutí krajského soudu“ probíhalo další dokazování (vč. výsledků svědků), tj. nad rámec skutečností zjištěných před vydáním dodatečných platebních výměrů.

Krajský soud v rozsudcích z roku 2002 shledal postup žalovaného v odvolacím řízení nezákonným ve smyslu § 50 odst. 5 d. ř. a zároveň vyslovil názor, že výzva správce daně z 11. 11. 1998 k předložení důkazů prokazujících údaje uvedené v daňových přiznáních byla formulována nelogicky a nejasně, takže stěžovatel nemohl adekvátně reagovat a tím mu nelze přičítat k tíži nesplnění důkazní povinnosti. Jinak řečeno, podle názoru krajského soudu byl nejen postup žalovaného, ale také již postup finančního úřadu nezákonný, neboť správce daně doměřil daně podle pomůcek, přestože v důsledku nesrozumitelné výzvy neměl

daňový subjekt možnost tvrzené skutečnosti řádně prokázat; soud správci daně vytkl i další nedostatky popsané shora. Za těchto okolností, tj. dospěl-li soud k závěru, že vadami trpělo již řízení vedené správcem daně, bylo namístě využít oprávnění dle § 78 odst. 3 s. ř. s., a zrušit i rozhodnutí správce daně, tedy dodatečné platební výměry.

Jestliže tak soud neučinil, nezbývalo žalovanému, než, vázán právním názorem krajského soudu, zrušit odvoláními napadená rozhodnutí sám. Pokud správce daně vydal následně „opravené“ výzvy (z 27. 5. 2002 a 24. 4. 2002) a prováděl další dokazování směřující k prokázání skutečností uvedených v daňových přiznáních stěžovatele, postupoval žalovaný v rozporu se zákonem a tato pochybení měla vliv na zákonnost jeho následných rozhodnutí. Pro úplnost je třeba připomenout, že sám žalovaný v novém rozhodnutí o odvoláních stěžovatele výslovně připouští, že „odvolací orgán využil svého oprávnění dle § 50 odst. 3 d. ř. a plně v souladu s tímto ustanovením i zněním rozsudků doplnění nebo odstranění vad uložil správci daně“.

Námítky stěžovatele směřující proti právnímu hodnocení krajského soudu, který připustil v dané věci použití § 50 odst. 3 a 4 d. ř. jsou tedy důvodné. Nejvyšší správní soud proto rozhodnutí krajského soudu z roku 2004 o zamítnutí odvolání proti rozhodnutím žalovaného zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Teprve v dalším řízení tedy krajský soud rozhodne o zrušení jak napadených rozhodnutí žalovaného, tak i rozhodnutí správce daně z roku 2000.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 25. června 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu