



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové ve věci žalobkyně **D. V.**, zastoupené JUDr. Zdeňkou Doležilkovou, advokátkou se sídlem v Ostravě – Moravské Ostravě, Přívozká 6, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě** se sídlem v Ostravě, Na jízdárně 3, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 4. 2003, č. j. 7165/110/2002 a č. j. 7567/110/2002, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 1. 2005, č. j. 22 Ca 257/2003 - 34,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutími ze dne 29. 4. 2003, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu v Přerově (dále též „správce daně“) ze dne 19. 2. 2002, kterými byly po provedeném přezkumném řízení podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), změněny dodatečné platební výměry správce daně ze dne 16. 9. 1996 a doměřena daň z příjmů fyzických osob za roky 1993 a 1994.

Krajský soud citovaným rozsudkem žalobu zamítl. Z obsahu daňového spisu rekapituloval průběh daňového řízení a dospěl k závěru, že napadená rozhodnutí byla vydána v rámci nařízeného přezkumného řízení zahájeného rozhodnutími žalovaného ze dne 16. 5. 1997, v jejich průběhu nejprve došlo ke změně dodatečných platebních výměrů ze dne 16. 9. 1996, zamítavá rozhodnutí žalovaného o odvolání byla následně zrušena rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 3. 2000, nedošlo jím však ke zrušení

původních dodatečných platebních výměrů ze dne 16. 9. 1996, a rovněž všechny další úkony správce daně probíhaly v tomto řízení podle § 55b daňového řádu. Soud neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně, že ve výzvě ze dne 11. 9. 2000 je třeba spatřovat skryté zahájení další daňové kontroly, s tím, že daňová kontrola byla sice ukončena v roce 1996, v důsledku nařízení přezkumného řízení bylo nutno i ji přezkoumat, neboť jinak přezkumné řízení vést nelze. Podle soudu přezkumné řízení proběhlo zcela v intencích zákona, pro aplikaci § 27 odst. 1 písm. c) daňového řádu nebyly dány procesní podmínky, skutečnost, že původní dodatečné platební výměry ze dne 16. 9. 1996 byly v právní moci, je s ohledem na charakter přezkumného řízení irelevantní.

Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností obsahem se opírající o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Krajskému soudu především vytýká že se nevypořádal s jí uplatněnou námitkou, že napadená rozhodnutí nemohla být vydána v souladu s § 55b odst. 6 daňového řádu, neboť rozhodnutí o nařízení přezkumu jí nebyla doručena; v nedostatku doručení přitom stěžovatelka spatřuje vadu řízení před správním orgánem, pro kterou měl soud napadená rozhodnutí zrušit a věci vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Za nesprávně posouzenou právní otázku považuje stěžovatelka závěry soudu o tom, že výzvou správce daně ze dne 29. 8. 2000 a jeho následným postupem došlo nepřipustně opětovně k daňové kontrole, postup daňových orgánů formálně se odvolávající na přezkumné řízení, byl obcházením zákazu opětovné daňové kontroly a správce daně měl daňové řízení zastavit.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu, kdy podle § 109 odstavců 2 a 3 s. ř. s. je vázán rozsahem a důvody v kasační stížnosti uvedenými; důvody, k nimž je dle § 109 odst. 3 s. ř. s. povinen přihlížet z úřední povinnosti, neshledal.

Pro posouzení důvodnosti kasačních námitek je třeba, s ohledem na komplikovanost průběhu daňového řízení, poukázat z obsahu daňového spisu na následující:

U stěžovatelky byla dne 13. 6. 1996 zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za roky 1992 – 1994. Dle zprávy o kontrole bylo zjištěno, že ve zdaňovacích obdobích 1993 - 1994 příjmy uvedené v daňovém přiznání neodpovídaly nákupům a průměrné obchodní marži, stěžovatelka nepředložila inventarizaci, v roce 1993 navíc nebyly účetní písemnosti označeny tak, aby bylo zřejmé, že jsou kompletní, pomocná evidence nebyla předložena; správce daně uvedl, že vyčíslil pro předmětná zdaňovací období příjmy za použití pomůcek, výdaje pak odsouhlasil dle peněžního deníku a následně rozhodnutími ze dne 16. 9. 1996 č. j. FÚ/54-543/931/96/Ča a č. j. FÚ/54-542/931/96/Ča vydal dodatečné platební výměry, kterými doměřil stěžovatelce daň z příjmů fyzických osob za roky 1993 a 1994; ty stěžovatelka napadla odvoláními.

Žalovaný poté rozhodnutími ze dne 16. 5. 1997 nařídil přezkoumání dodatečných daňových výměrů pro podstatné vady řízení a okolnosti nasvědčující tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Vady měly spočívat jednak v tom, že správce daně ve skutečnosti stanovil daňovou povinnost dokazováním pomocí obchodní přírážky, ač ji dle zprávy o kontrole měl stanovit za použití pomůcek; podle závazného právního názoru žalovaného měla být daň stanovena dokazováním, a to navýšením příjmů stěžovatelky o obchodní přírážku ve výši 4 %. Správce daně pak rozhodnutími ze dne 3. 9. 1997 dodatečné

platební výměry změnil, odvolání stěžovatelky žalovaný rozhodnutími ze dne 18. 9. 1998 zamítl.

K podané žalobě Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 30. 3. 2000, č. j. 22 Ca 3/99 – 37, obě rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 1998 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle soudu provedené dokazování nebylo spolehlivým podkladem pro závěr o navýšení obchodní přírážky, žalovaný neuvedl proč pro rok 1993 vycházel z obchodní marže 4 %, jestliže stěžovatelka v jím osvědčeném důkazu - protokolu o ústním jednání - uváděla obchodní marži v rozpětí 1 % až 4 %, pro rok 1994 stěžovatelka ani žádné údaje o obchodní marži neuváděla. Metodika propočtu obchodní přírážky není závazně stanovena, žádné ustanovení právních předpisů její výši nestanoví, rozhodné skutečnosti nebyly dostatečně zjištěny a v důsledku toho soud shledal napadená rozhodnutí nepřezkoumatelnými.

Správce daně poté výzvou ze dne 11. 9. 2000 vyzval stěžovatelku k doložení tvrzení obsažených v jejím odvolání (námitce, že pro výpočet obchodní marže byl účelově použit sortiment zboží s nejvyšší marží, který však tvořil nepatrnou část v obratu zboží), a to inventarizace majetku a závazků, rozboru příjmů a výdajů prodaného a nakoupeného zboží, odsouhlasení zůstatků zboží na skladě a předložení peněžních deníků a veškerých dokladů prokazujících správnost, úplnost a průkaznost účetní evidence, účetní doklady pak uspořádané tak aby umožňovaly kontrolu návaznosti údajů. Poté rozhodnutími ze dne 29. 8. 2001 správce daně vyhověl v plném rozsahu odvoláním žalobkyně ze dne 12. 11. 1997 a obě rozhodnutí ze dne 3. 9. 1997, měnící dodatečné platební výměry ze dne 16. 9. 1996, zrušil. Dne 19. 2. 2002 pak vydal správce daně v rámci přezkumného řízení nová rozhodnutí, jimiž změnil dodatečné platební výměry ze dne 16. 9. 1996; z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že v důsledku nevyhovění výzvě ze dne 29. 8. 2000 nebylo možno daňovou povinnost stanovit dokazováním a proto správce daně v přezkumném řízení stanovil daňovou povinnost za roky 1993 a 1994 za pomoci pomůcek.

První z kasačních námitek vytýká krajskému soudu, že se vůbec nevypořádal s namítaným zkrácením na procesních právech v daňovém řízení, ačkoliv pro tuto vadu měl napadené rozhodnutí zrušit; vada měla spočívat v nedodržení § 55b odst. 6 daňového řádu, konkrétně v tom, že jí nebyla doručena rozhodnutí o nařízení přezkoumání daňových rozhodnutí, která předchází vydání rozhodnutí o výsledku přezkoumání.

Stěžovatelce je třeba přisvědčit v tom, že již v žalobě uváděla rozpor s § 55b odst. 6 daňového řádu, který měl spočívat v tom, že jí nebylo doručeno rozhodnutí o nařízení přezkoumání daňového rozhodnutí. Z kontextu celého žalobního bodu však vyplývá, že žalobkyně dovozovala, že v předmětné věci došlo k opětovnému nařízení přezkumného řízení; argumentuje totiž tím, že přezkumná řízení, nařízená rozhodnutími žalovaného ze dne 16. 5. 1997 (stěžovatelka chybně uvedla datum 16. 9. 1997, spisovými značkami však označila jednoznačně rozhodnutí vydaná dne 16. 5. 1997), byla ukončena vydáním rozhodnutí ze dne 3. 9. 1997, proti nimž směřovala její odvolání, jež byla zamítnuta rozhodnutími žalovaného, později zrušenými pravomocným rozsudkem krajského soudu. Skončení „původního přezkumného řízení“ mimo jiné dovozuje i z postupu správce daně, který po právní moci rozhodnutí ze dne 3. 9. 1997 vymáhal zaplacení doměřené daně. Z formulace žalobní námítky vyplývá, že stěžovatelka nečiní sporným postup správce daně při nařízení přezkumného řízení rozhodnutími ze dne 16. 5. 1997, ale dovozuje, že tato přezkumná řízení byla skončena vydáním rozhodnutí ze dne 3. 9. 1997, nebylo

jí však následně doručeno žádné rozhodnutí o nařízení dalšího přezkumného řízení, které pak vedlo k vydání napadených rozhodnutí.

Krajský soud, ačkoliv se výslovně nevyjadřoval k žalobní námitce o nedoručení rozhodnutí o nařízeném přezkumu, v odůvodnění rozsudku podrobně popsal průběh daňového řízení, vyložil důsledky, jaké měl zrušující rozsudek krajského soudu na dříve vydaná rozhodnutí a uzavřel, že v dané věci bylo rozhodnutími žalovaného ze dne 16. 5. 1997 podle § 55b odst. 4 daňového řádu nařízeno přezkoumání dodatečných platebních výměrů ze dne 16. 9. 1996, všechna další řízení a všechna následná rozhodnutí správce daně i žalovaného byla vydána v rámci tohoto přezkumného řízení. Dospěl-li krajský soud k závěru, že úkony a všechna rozhodnutí následující po rozhodnutí ze dne 16. 5. 1997 o nařízení přezkumu byla souladná se zákonem a byla vydána v rámci tohoto jediného přezkumného řízení, je v rámci tohoto hodnocení celého žalobního bodu obsažen i závěr o nedůvodnosti námitky stěžovatelky, pokud se domnívala, že přezkumné řízení, zahájené rozhodnutím o jeho nařízení ze dne 16. 5. 1997 bylo již dříve ukončeno a pro zákonnost napadeného rozhodnutí bylo třeba nového rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení a doručení takového rozhodnutí stěžovatelce. Jestliže totiž soud dospěl k závěru, že ve věci probíhalo jediné přezkumné řízení, v němž v rámci odvolacího řízení popřípadě soudního přezkumu byla vydána rozhodnutí rušena a vydávána nová rozhodnutí, včetně těch, proti nimž směřovala žaloba, neztotožnil se se stěžovatelkou ani v tom, že původní přezkumné řízení bylo ukončeno a žalobou napadená rozhodnutí byla vydána v jiném přezkumném řízení, v němž by rozhodnutí o jeho nařízení nebylo stěžovatelce doručeno.

Tuto kasační námitku proto soud neshledal důvodnou, stejně je pak třeba uzavřít i o další námitce, již stěžovatelka zpochybnila výzvu správce daně ze dne 11. 9. 2000 a tvrdí, že tak v daňovém řízení fakticky došlo k nepřípustné opětovné daňové kontrole, týkající se stejných otázek jako daňová kontrola, která předcházela vydání dodatečných platebních výměrů ze dne 16. 9. 1996.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že důvodem, pro který žalovaný nařídil rozhodnutími ze dne 16. 5. 1997 přezkum dodatečných platebních výměrů ze dne 16. 9. 1996, byla především skutečnost, že těmito platebními výměry byla daňová povinnost fakticky stanovena dokazováním (příjmy stanoveny výpočtem obchodní přírážky, výdaje převzaty dle účetnictví), ač ve zprávě o kontrole bylo uvedeno, že daň byla stanovena dle pomůcek. Žalovaný nařízeným přezkumem pak zavázal správce daně právním názorem, podle něhož měla být daňová povinnost stanovena dokazováním a příjmy stěžovatele navýšeny obchodní přírážkou ve výši 4 %. Tímto právním názorem se pak řídil správce daně při vydání rozhodnutí ze dne 3. 9. 1997, kterými byly poprvé změněny přezkoumávané dodatečné platební výměry ze dne 16. 9. 1996; odvolání stěžovatelky byla zamítnuta rozhodnutími žalovaného ze dne 18. 9. 1998. K podané žalobě krajský soud rozsudkem ze dne 30. 3. 2000 rozhodnutí žalovaného o odvoláních zrušil pro nepřezkoumatelnost a vytkl žalovanému, že pro závěry o navýšení příjmů obchodní přírážkou ve výši 4 % provedené dokazování neskýtá dostatek podkladů, popř. jsou tyto závěry v rozporu se správním spisem. Zrušením rozhodnutí žalovaného se tak přezkumné daňové řízení vrátilo do stádia odvolacího řízení, v němž mělo být rozhodnuto o odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 9. 1997, jímž v rámci povoleného přezkumného řízení byl změněn platební výměr ze dne 16. 9. 1996.

Za situace, kdy stěžovatelka v odvolání tvrdila, že správce daně v napadeném rozhodnutí účelově zvolil pro výpočet obchodní přírážky kriteria, která neodpovídají sortimentu zboží, a kdy shodným žalobním námitkám stěžovatelky dal za pravdu i krajský soud, byl postup správce daně souladný se zákonem, pokud v rámci tohoto odvolacího přezkumného řízení vyzval stěžovatelku k prokázání skutečností a předložení dokladů, které se v zásadě shodují s těmi, které byly předmětem daňové kontroly v roce 1996 a stala se tak spornou i otázka, zda daňovou povinnost je možno ještě stanovit dokazováním, anebo již za použití pomůcek.

Je-li vedeno přezkumné řízení podle § 55b daňového řádu a v něm zkoumána zákonnost daňového rozhodnutí či vady řízení, je třeba v takovém řízení přezkoumat i závěry těch fází daňového řízení, které vydání přezkoumávaných rozhodnutí předcházely (v daném případě tak i daňovou kontrolu, která předcházela vydání platebních výměrů z 16. 9. 1996, jež jsou předmětem přezkumu), i zkoumat souladnost daňového rozhodnutí s právními předpisy.

Zkoumání závěrů daňové kontroly v přezkumném řízení pak nemůže být opakováním daňové kontroly, ale je přezkumem správnosti postupu a závěrů správního orgánu, který zpravidla nebude možno ověřit jiným způsobem. Pokud stěžovatelka proti přezkumnému rozhodnutí uplatnila v odvolání námitky, jimiž zpochybnila dostatečnost skutkových zjištění pro správné stanovení daňové povinnosti a způsob výpočtu daňové povinnosti, rozsah požadovaných dokladů pak musí odpovídat rozsahu samotného přezkumného řízení.

Kasační soud se s krajským soudem ztotožňuje v tom, že žalobou napadená rozhodnutí byla vydána zákonem stanoveným způsobem v rámci přezkumného řízení podle § 55b daňového řádu, která byla nařízena rozhodnutími žalovaného ze dne 16. 5. 1997. V rámci přezkumného řízení, nebyl dán důvod k postupu podle § 27 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Přezkumnému řízení jako mimořádnému oprávněmu prostředku není na překážku případná právní moc přezkoumávaného rozhodnutí. Tím méně jí ovšem může být tvrzená opakovaná daňová kontrola; to jednak proto, že obecně daňová kontrola není rozhodnutím a nemůže proto tvořit překážku věci rozsouzené, v daném případě však, jak z výše uvedeného vyplývá, k žádnému opakování daňové kontroly vůbec nedošlo.

Kasační stížnost byla shledána nedůvodnou, Nejvyšší správní soud ji proto podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

Stěžovatelce, která úspěch ve věci neměla, právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. a contr.) Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti náleželo, dle obsahu spisu náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 28. března 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu