



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petr Černého, Ph.D. v právní věci **žalobkyně: M. S., bytem „X“, proti žalovanému: Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, ul. Velká Hradební č. p. 61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2008, č. j. 13096/08-1100-505275,**

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 11. 2008, č. j. 13096/08-1100-505275, a dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Podbořanech ze dne 19. 7. 2007, č. j. 15260/07/202970/6096, **se pro nezákonnost z r u š u j í** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **p o v i n e n zaplatit** žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **2.000,-Kč** do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 11. 2008, č. j. 13096/08-1100-505275, kterým byl na základě jejího odvolání změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Podbořanech (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 7. 2007, č. j. 15260/07/202970/6096, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 159.608,-Kč, která jí byla stanovena za použití pomůcek dle ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a to tak, že dodatečně doměřená daň byla zvýšena na částku 189.176,-Kč. Současně žalobkyně navrhla zrušení i uvedeného dodatečného platebního výměru, vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení a také, aby jí žalovaný uhradil náhradu nákladů soudního řízení.

V podané žalobě uvedla, že správce daně vůči ní zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 již dne 14. 4. 2004. V průběhu daňové kontroly žalobkyně se správcem daně spolupracovala, řádně reagovala na jeho požadavky a dokládala to, k čemu byla vyzvána. Přesto správce daně na základě této kontroly rozhodnutím ze dne 30. 7. 2004, které bylo následně potvrzeno i rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 6. 2005 (pozn. soudu –

žalobkyně nesprávně uvádí ze dne 9. 8. 2005), žalobkyni doměřil daňovou povinnost podle pomůcek. Obě rozhodnutí k její žalobě přitom byla posléze zrušena pro nezákonnost rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 7. 2006, č. j. 15 Ca 163/2005 – 42, když soud neshledal splnění zákonných předpokladů pro stanovení daně podle pomůcek, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

V návaznosti na právě uvedené pak žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že správce daně nerespektoval popř. obešel závěry obsažené v dotyčném zrušujícím rozsudku tím, že existenci pomůcek, které si vytváří pro stanovení daně, popírá, ačkoliv z nich ve skutečnosti ve svém rozhodnutí vychází. Správce daně totiž na základě svého podpůrného výpočtu z rozboru zdanitelných příjmů u prodeje zásob a opět pomůckou stanovenou vypočítanou marží z cen na skladových kartách, které jsou dle jeho úvahy účetními doklady i přes stanovisko auditora, že skladová karta čili účetní záznam o pohybu zásob nemůže být považována za účetní doklad, tvrdí, že po propočtech došel k marži, kterou přepočítal prodané zásoby a rozdíl mezi jeho výpočty a žalobkyní přiznanými příjmy jsou nepřiznané příjmy, o které zvýší částku základu daně za zdaňovací období roku 2001. Přes námitky žalobkyně vůči tomuto postupu pak správce daně dle své pomůcky pro výpočet krácení příjmů skutečně daň doměřil výše citovaným dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 7. 2007, kdy žalobkyni zvýšil základ daně z příjmů o částku údajně nepřiznaných příjmů v hodnotě 524.526,-Kč. V rámci odvolacího řízení proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru ze dne 19. 7. 2007 žalovaný zaslal žalobkyni výzvu ze dne 30. 9. 2008 (pozn. soudu – žalobkyně nesprávně uvádí ze dne 30. 8. 2008) ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, v níž žalobkyni vyzval k prokázání, že marže vypočtená správcem daně je chybná, a aby doložila doklady nebo jiné důkazní prostředky prokazující její tvrzení, že skladové karty vedla v cenách pořizovacího materiálu podle jednotlivých druhů výrobků tak, jak byly naskladňovány na skladové karty v roce 2001. Dále byla žalobkyně vyzvána, aby doložila doklady nebo jiné důkazní prostředky k rozdílu při prodeji zásob v částce 360.748,-Kč, ke kterému žalovaný dospěl svými výpočty, mezi prodanými zásobami v pořizovacích cenách materiálu dle jeho přesvědčení ve výši 1.424.301,-Kč a prodanými zásobami uvedenými v účetním výkazu na daňovém přiznání za rok 2001 v nákupní hodnotě 1.785.049,-Kč s přihlédnutím k 6% ztrátě. Na základě této výzvy ze dne 30. 9. 2008 žalobkyně požádala žalovaného o vysvětlení, jakým způsobem došel k výpočtu průměrných cen a rozdílu v prodaných zásobách, ovšem žalovaný posléze na základě této výzvy a jejího projednání žalobkyni zvýšil základ daně žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 6. 11. 2008 na částku 885.837,-Kč.

Žalobkyně má za to, že dotyčná výzva byla učiněna v rozporu se zákonem, neboť touto výzvou ze dne 30. 9. 2008 bylo žalobkyni uloženo důkazní břemeno, které má ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. d) daňového řádu správce daně. Žalobkyně totiž nebyla vyzvána k prokázání správné skutečnosti, a to odpovídající výši cen a prodaných zásob, nýbrž k tomu, aby zdůvodnila a průkazným způsobem doložila rozdíl, ke kterému dospěl správce daně – tedy, aby prokázala výpočet správce daně o tom, že nevykázala ve svém jednoduchém účetnictví veškeré tržby. Nebyl proto dán žádný relevantní důvod pro závěr, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu a pro doměření předmětné daňové povinnosti podle pomůcek. Následně žalobkyně v předmětné žalobě podrobně předešřela, v čem spočíval chybný výpočet a postup, na základě nichž správce daně a žalovaný žalobkyni zvýšili základ daně a daň shora jmenovaným dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 7. 2007 a žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 6. 11. 2008 s tím, že žalovaný nekriticky převzal nesprávná východiska správce daně a dokonce z těchto nelogických, nesprávných a zkreslených údajů vyvodil ještě další nepříznivé důsledky pro žalobkyni. V této souvislosti zdůraznila, že zákon preferuje „správné“ stanovení daně na základě dokazování a ukládá správci daně povinnost stanovit daň za použití

pomůcek pouze tehdy, pokud není možné stanovit ji dokazováním, což nebyl případ žalobkyně. Ta totiž po celou dobu daňového řízení plně spolupracovala, na všechny výzvy řádně reagovala a všechny údajně nejasné či nesrozumitelné skutečnosti dokládala svými vysvětleními a zejména patřičnými důkazy.

Dále žalobkyně uvedla, že rozhodnutí žalovaného, proti němuž je brojeno předmětnou žalobou, považuje za nepřezkoumatelné, neboť jeho odůvodnění je příliš stručné a bezobsažné. Navíc, pokud by se žalovaný náležitě vypořádal s odvoláním žalobkyně ve smyslu ust. § 50 odst. 5 daňového řádu, tak by musel dodatečný platební výměr správce daně ze dne 19. 7. 2007 zrušit a nikoliv daňovou povinnost žalobkyni ještě navýšit.

Závěrem žalobkyně namítla, že v daném případě došlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 47 daňového řádu k doměření daňové povinnosti žalobkyně za zdaňovací období roku 2001. Žalobkyně je totiž přesvědčena o tom, že správce daně dotýčnou prekluzivní lhůtu nepřerušil protokolem ze dne 14. 2. 2007 o zhodnocení důkazních prostředků v daňovém řízení před stanovení daňové povinnosti, neboť po vydání zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 7. 2006, č. j. 15 Ca 163/2005 – 42, toliko pokračoval v předchozím daňovém řízení dokazováním a požadováním dalších důkazních prostředků. Žalobkyně má za to, že postup správce daně byl jen pouze dodatečným provedením důkazů, k nimž mohl dojít již v rámci předcházející daňové kontroly, a proto se nejedná o nový úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu přerušujícím běh dotýčné prekluzivní lhůty. Na podporu tohoto závěru pak žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, sp. zn. 5 Afs 42/2004, či rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, sp. zn. 9 Afs 86/2007. Dle žalobkyně tudíž žalovaný pochybil, když její námitku o prekluzi neshledal důvodnou. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2008 a jemu předcházející dodatečný platební výměr správce daně ze dne 19. 7. 2007 by proto měla být zrušena pro marné uplynutí prekluzivní lhůty a měla by být vyslovena jejich nicotnost, popř. by měla být shledána nezákonnými.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost, když žalovaný ani správce daně nerozhodovali v rozporu s právními předpisy, žalobkyně v daňovém řízení nebyla zkrácena na svých zákonných právech a žalovaný vydal přezkoumatelné rozhodnutí.

K věci uvedl, že žalobkyně vznáší ve velké míře shodné žalobní námitky, jako námitky uplatněné v odvolání vůči dodatečnému platebnímu výměru ze dne 19. 7. 2007, s nimiž se žalovaný plně vypořádal v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 6. 11. 2008, kdy všechny odvolací námitky vyhodnotil jako nedůvodné.

Dále žalovaný uvedl, že nad rámec odvolacích námitek žalobkyně vznesla námitku o tom, že k nabytí právní moci žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 6. 11. 2008 došlo po uplynutí prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 47 daňového řádu, když zákonná lhůta nebyla přerušena žádným úkonem správce daně. K této námitce se žalovaný rovněž již vyjádřil, a to sdělením ze dne 22. 12. 2008 k žádosti žalobkyně o ověření neplatnosti rozhodnutí o odvolání, v němž vyjádřil přesvědčení, že v daném případě nedošlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty.

Závěrem žalovaný zmínil, že pro veškerá svá tvrzení obsažená v tomto písemném vyjádření k žalobě nachází oporu v zákonné úpravě a ve spisové dokumentaci správních orgánů obou stupňů. Žalovaný je přesvědčen, že žalobkyně nebyla nijak zkrácena na svých právech, neboť žalovaný nerozhodoval v rozporu s daňovým řádem ani v rozporu se zákonem č. 582/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Rovněž tak žalovaný vyjádřil přesvědčení, že ve věci bylo vydáno přezkoumatelné rozhodnutí.

O žalobě soud rozhodoval v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobkyně nevyjádřila do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovým projednáním věci, a proto se má za to, že souhlas udělila, když byla o uvedeném následku ve výzvě výslovně poučena.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ustanoveních § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti podle § 76 odst. 2 s. ř. s. přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají jeho nicotnost.

Po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná, aniž by se ovšem ztotožnil s veškerými závěry žalobkyně.

V této souvislosti soud uvádí, že jakkoliv nedůvodnou soud vyhodnotil námitku žalobkyně ohledně nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného pro nedostatečné zdůvodnění, když soud je toho názoru, že toto rozhodnutí bylo žalovaným v dostatečném rozsahu zdůvodněno. Z tohoto důvodu soud neshledal primární důvody pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí pro nedostatečné zdůvodnění způsobující jeho nedostatečné zdůvodnění s poukazem na ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Naproti tomu soud je shodného názoru jako žalobkyně, že v daném případě došlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 47 daňového řádu k doměření daňové povinnosti žalobkyni za zdaňovací období roku 2001.

Při učinění tohoto závěru soud vycházel z nesporného faktu, že správce daně zahájil u žalobkyně dne 14. 4. 2004 daňovou kontrolu mj. daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, jak vyplývá ze správního spisu, který k výzvě soudu předložil žalovaný. Tímto úkonem přitom nepochybně došlo k prolongaci tříleté prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, když původní prekluzivní lhůta ve světle nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, měla bez dalšího marně uplynout již dne 31. 12. 2004, zatímco v důsledku zahájení dotyčné daňové kontroly konec jejího běhu připadl nově na den 31. 12. 2007. Další úkony ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu po ukončení této daňové kontroly, k čemuž došlo dne 20. 7. 2004, kdy se žalobkyní byla projednána zpráva o provedené daňové kontrole, již správce daně neučinil, neboť vzápětí dne 30. 7. 2004, přikročil k vydání dodatečného platebního výměru, č. j. 18408/04/202970, jímž žalobkyni dodatečně vyměřil za použití pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 daňového řádu daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 462.776,-Kč. Tento dodatečný platební výměr žalobkyně napadla odvoláním, přičemž ani v rámci odvolacího řízení žalovaným již nebyl učiněn další úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, neboť žalovaný o odvolání rozhodl tzv. od stolu, a to rozhodnutím ze dne 20. 6. 2005, č. j. 17714/110/2004, jímž dodatečný platební výměr správce daně ze dne 30. 7. 2004 potvrdil.

Při učinění výše předestřených závěrů soudu o běhu prekluzivní lhůty a její prolongaci soud vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu. Soud především vycházel z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005-94, které je publikováno ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 953/2006 a také na www.nssoud.cz, v němž bylo

vysloveno, že platebním výměrem se daň vyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh tříleté lhůty podle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu. Dále soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 – 52, který je publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 634/2005 a také na www.nssoud.cz, v němž bylo konstatováno, že pokud správce daně zahájil před uplynutím lhůty stanovené ust. v § 47 odst. 1 daňového řádu daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven, když kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně. Běh lhůty pak již nemohou ovlivnit jednotlivé dílčí úkony provedené v průběhu daňové kontroly.

Dále soud uvádí, že v dané věci neměl žádných pochyb o dalších relevantních skutkových okolnostech případu, které jsou ostatně náležitě zachyceny ve správním spisu, jenž předložil žalovaný, a to, že rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 7. 2006, č. j. 15 Ca 163/2005 – 42, byl na základě předchozí žaloby žalobkyně zrušen pro nezákonnost dodatečný platební výměr správce daně ze dne 30. 7. 2004 a na něj navazující rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2005, neboť soud neshledal splnění zákonných předpokladů pro stanovení daně podle pomůcek, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení, ovšem aniž by tím soud *a priori* deklaroval, že daňová povinnost neměla být žalobkyni doměřena vůbec. Tento postup soudu byl přitom zcela v souladu s tehdejší rozhodovací praxí správních soudů včetně Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 3. 2006, č. j. 15 Ca 147/2005 - 29 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2007, č. j. 2 Afs 148/2006 - 54 nebo rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 5. 2007, č. j. 15 Ca 233/2005 - 35 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, č. j. 1 Afs 48/2007 - 63) současně s rozhodnutím odvolacího orgánu zrušil i dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Podbořanech na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 1999, 2000 a 2001.

V návaznosti na právě uvedené soud podotýká, že mezi účastníky řízení není taktéž žádného sporu ohledně toho, že v dalším řízení po vydání zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 7. 2006, č. j. 15 Ca 163/2005 – 42, správce daně vůči žalobkyni učinil několik úkonů směřujících k dalšímu doměření daňové povinnosti žalobkyni, k čemuž ostatně došlo dne 19. 7. 2007, kdy správce daně ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 opětovně vydal dodatečný platební výměr, jak byl citován shora. Pokud soud zmínil, že před opětovným vydáním dodatečného platebního výměru ze dne 19. 7. 2007 správce daně vůči žalobkyni učinil několik úkonů směřujících k dalšímu doměření daňové povinnosti žalobkyni, tak soud má na mysli především ústní jednání ze dne 14. 2. 2007 a ze dne 17. 4. 2007, jejichž předmětem bylo zhodnocení důkazních prostředků v daňovém řízení před stanovením dotyčné daňové povinnosti, a také písemné sdělení ze dne 6. 6. 2007, o konečném zhodnocení důkazních prostředků v daňovém řízení před stanovením dotyčné daňové povinnosti. Rovněž tak žalovaný v rámci odvolacího řízení, a to prostřednictvím pověřeného správce daně, vůči žalobkyni učinil několik úkonů směřujících k prověření dalšího doměření daňové povinnosti žalobkyni správcem daně, neboť dne 31. 7. 2008 se uskutečnilo před správcem daně ústní jednání, při kterém podle pokynu žalovaného bylo správcem daně doplněno odvolací řízení, když žalovaný zjistil, že v daňovém přiznání byly vykázány zdanitelné příjmy odpovídající marži u většinového odběratele ve výši 50% a u ostatních odběratelů ve výši 68%, ovšem při dodatečném stanovení daňové povinnosti správce daně navýšil tržby pouze dle marže zjištěné u většinového odběratele ve výši 50%, zatímco marži zjištěnou u jiných odběratelů ve výši 68% nevzal v úvahu. Dále se dne 20. 8. 2008 uskutečnilo další ústní jednání, při kterém byla žalobkyně seznámena s tím, co bude bráno za podklad pro dodatečné doměření předmětné daňové povinnosti. Vedle toho v rámci

odvolacího řízení byla pověřeným správcem daně dne 30. 9. 2008 vydána výzva s odkazem na ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, jíž byla žalobkyně vyzvána k prokázání svého tvrzení, že marže vypočítaná správcem daně je chybná. V rámci odvolacího řízení se pak před pověřeným správcem daně uskutečnilo ještě ústní jednání dne 30. 10. 2008, během něhož byla žalobkyně seznámena o dosavadních výsledcích dokazování. Poté již žalovaný ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 opětovně rozhodl, když dne 6. 11. 2008 vydal žalobou napadené rozhodnutí, jímž byl na základě odvolání žalobkyně změněn dodatečný platební výměr ze dne 19. 7. 2007, jak bylo soudem již předestřeno shora.

Přes velké množství úkonů, které byly vůči žalobkyni učiněny ze strany správce daně a žalovaného v dalším řízení, které se uskutečnilo po vydání zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 7. 2006, č. j. 15 Ca 163/2005 – 42, je však soud nucen konstatovat, že žádný z těchto úkonů nelze vyhodnotit jako úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, který by prolongoval stávající prekluzivní lhůtu k dodatečnému doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 žalobkyni, jejíž konec v důsledku zahájení daňové kontroly dne 14. 4. 2004 připadal na den 31. 12. 2007.

K tomuto závěru, který má na vyhodnocení důvodnosti žaloby zásadní dopad, dospěl soud s ohledem na stávající judikaturu Nejvyššího správního soudu, kterou je třeba zohlednit i v daném případě, jak soud rozvede níže.

S ohledem na vývoj judikatury prezentované zejména rozhodnutími rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1865/2009, a ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1997/2010, kdy oba judikáty jsou dostupné i na www.nssoud.cz, se soud v rámci vyhodnocování námítky prekluze totiž musel primárně zabývat otázkou, zda správce daně a následně žalovaný vůbec mohli pokračovat v daňovém řízení, když předchozím rozhodnutím soudu byl současně s odvolacím rozhodnutím zrušen i dodatečný platební výměr.

V usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu totiž s „konečnou“ platností zabýval problematikou možnosti opětovného rozhodování o téže dani za téže zdaňovací období v důsledku zrušení prvotních prvoinstančních rozhodnutí správců daně rozhodnutími odvolacích orgánů v daňovém řízení, přičemž v tomto usnesení bylo ve vztahu k úpravě odvolacího řízení v daňovém řízení konstatováno, že: *„Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 daňového řádu) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu. Postup podle § 50 odst. 3 daňového řádu se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 daňového řádu), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně. V řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu) může odvolací orgán také vrátit věc správci daně prvního stupně k rozhodnutí podle § 49 odst. 1 daňového řádu. Podmínky pro takový postup jsou dány i tehdy, je-li na místě změna způsobu stanovení daně.“* Dále soud uvádí, že v tomto usnesení se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zabýval i charakterem nového rozhodnutí vydaného po zrušení prvotního daňového rozhodnutí v odvolacím řízení z toho pohledu,

zda se jedná o rozhodnutí nicotné či pouze nezákonné, přičemž v tomto směru bylo vysloveno, že „daňový řád nezná možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci prvostupňovému orgánu k dalšímu řízení, správce daně prvního stupně nemůže „pokračovat“ v daňovém řízení a vydat další platební výměr. Pokud tak učiní a platební výměr znovu vydá, pak ovšem ve srovnání s obecným chápáním nicotnosti nelze dojít k závěru, že tento platební výměr naplňuje znaky, které z něho činí nicotný akt. Je vydán orgánem, který je orgánem veřejné moci nadaným pravomocí vydávat platební výměry, a pokud netrpí jinou zjevnou těžkou vadou, vyvolá právní následky. Vylučuje-li zákon opětovné vydání platebního výměru správcem daně, pak se jedná o rozhodnutí nezákonné. Nezákonnost aktu musí být před soudem namítána.“

Ve svém rozhodnutí ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, pak rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dále konstatoval, že „prvostupňový orgán v daňovém řízení nemůže po zrušení svého rozhodnutí (platebního výměru) v řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Nemůže-li tak učinit po zrušení rozhodnutí odvolacím orgánem, nemůže tak učinit ani po zrušení platebního výměru soudem. ... Zrušil-li soud dodatečný platební výměr, nemůže být vydán znovu a nepřichází v úvahu ani pokračování daňového řízení.“ K možnosti následného postupu daňového orgánu po zrušení platebního výměru soudem v citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud uvedl, že „takové řízení může být pouze zastaveno, a to podle § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu pro odpadnutí řízení. Nemožnost vydání nového dodatečného platebního výměru brání pokračování v řízení, což je třeba podřadit tomuto ustanovení.“

Z právě uvedeného vyplývá, že správce daně a žalovaný po vydání zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 7. 2006, č. j. 15 Ca 163/2005 – 42, kterým byl vedle odvolacího rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2005 zrušen i prvotní dodatečný platební výměr ze dne 30. 7. 2004, nemohli dále pokračovat v daňovém řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001. Proto z podstaty věci bylo vyloučeno, aby jejich úkony činěné v tomto následném daňovém řízení vůči žalobkyni mohly být vyhodnoceny jako úkony ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, které by prodloužovaly stávající prekluzivní lhůtu k dodatečnému doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 žalobkyni ve vztahu k datu 31. 12. 2007. Úkony správce daně v rámci nezákonně vedeného daňového řízení učiněné vůči daňovému subjektu, které směřují k prověření daňové povinnosti, nejsou úkony ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, neboť pouze zákonnými úkony lze prolongovat prekluzivní lhůtu k vyměření či doměření daňové povinnosti.

S ohledem na právě uvedené soudu nezbylo nic jiného, než rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2008 i jemu předcházející dodatečný platební výměr ze dne 19. 7. 2007 vyhodnotit jako nezákonná rozhodnutí, neboť těmito rozhodnutími bylo pravomocně rozhodnuto o dodatečné daňové povinnosti žalobkyně k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 zjevně po marném uplynutí prekluzivní lhůty, jejíž konec připadl na den 31. 12. 2007, zatímco rozhodnutí správce daně a žalovaného nabyla právní moci až dne 18. 11. 2008, kdy bylo tehdejší zástupkyni žalobkyně doručeno prostřednictvím pošty doručeno rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2008, jímž bylo v konečném stupni rozhodnuto o dodatečném platebním výměru ze dne 19. 7. 2007. Tento závěr soudu o nutnosti vydat pravomocné rozhodnutí o doměření daňové povinnosti žalobkyni přitom koresponduje judikatuře Nejvyššího správního soudu, která řešila otázku, zda je nutné, aby rozhodnutí o vyměření či doměření daně nebylo ve lhůtě dle ust. § 47 odst. 1 daňového řádu právní moci, či zda postačuje, aby bylo vydáno pouze nepravomocné rozhodnutí, s tím, že může nabýt právní moci později. Konkrétně se jedná o usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007-161, který je publikován ve Sbírce

rozhodnutí NSS pod č. 1542/2008 a také na www.nssoud.cz, v němž bylo vysloveno, že daň je nutno vyměřit či doměřit pravomocně ve lhůtě dle ust. § 47 odst. 1 daňového řádu.

Dále soud uvádí, že shora předestřené závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, a ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, bylo nutné aplikovat i na předmětný případ, bez ohledu na to, že datum vydání těchto usnesení nepředcházelo datu vydání předmětného rozhodnutí žalovaného včetně prvoinstančního dodatečného platebního výměru. Nutnost bezpodmínečné aplikace dotyčné judikatury na projednávaný případ vyplývá i ze samotné rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu, který právní závěry obsažené v jeho rozhodnutích či v nálezech Ústavního soudu aplikuje i na daňové případy, které se evidentně uskutečnily před datem vzniku dotyčných judikátů (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2009, č. j. 8 Afs 52/2007 - 62, který je dostupný na www.nssoud.cz).

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem proto soud nezbylo nic jiného než předmětnou žalobu vyhodnotit jako důvodnou, aniž by bylo nutné zabývat se ještě dalšími žalobními námitkami, neboť ty směřovaly do metody stanovení daňové povinnosti, o které již nemohlo být opětovně rozhodováno pro marné uplynutí prekluzivní lhůty. Soud tudíž napadené rozhodnutí žalovaného včetně jemu předcházejícímu dodatečnému platebnímu výměru zrušil pro jejich nezákonnost podle ust. § 78 odst. 1, odst. 3 s. ř. s. Zároveň soud v souladu s ust. § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o tom, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je dle ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu výše uvedeným.

Jelikož žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud proto podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o předmětné žalobě ve výši 2.000,-Kč za zaplacený soudní poplatek, když jiné náklady žalobkyně nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 16. května 2012

JUDr. Markéta L e h k á, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová