



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Karla Kosteckého a soudců Mgr. Lucie Trejbalové a JUDr. Pavla Vacka v právní věci žalobce **S.V., xx**, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Kobíkem, daňovým poradcem, Praha 3, Bořivojova 21, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 7633/08-1100-506676 ze dne 20.6.2008,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20.06.2008, č. j. 7633/08-1100-506676, **s e** pro nezákonnost **z r u š u j e** a věc **s e v r a c í** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** nahradit žalobci k rukám jeho zástupce JUDr. Jaroslava Kobíka, daňového poradce, Praha 3, Bořivojova 21, náklady řízení ve výši 11.600,- Kč a to do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :**I.**

1. Shora označeným rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání žalobce proti dvěma dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Jilemnici (dále též jen „finanční úřad“) ze dne 15.11.2007 na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 a 2002.

2. Žalovaný konstatoval, že finanční úřad provedl u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 a 2002 a následně žalobci vyměřil základ daně a daň podle pomůcek. Postup finančního úřadu žalovaný osvědčil zamítaným rozhodnutím o odvolání ze dne 1.11.2004, č. j. 6592/110/2004. Toto rozhodnutí bylo zrušeno Krajským soudem v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozsudkem ze dne 9.8.2006, č. j. 59 Ca 2/2005-26. Soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení s tím, že odvolatele je třeba seznámit s úředním záznamem o pomůcce, aby byla zachována jeho práva. Žalovaný dodatečné platební výměry zrušil z procesního důvodu s tím, že právo vyměřit daň správci daně nezaniklo. Finanční úřad vyhotovil nový úřední záznam o pomůcce, ve kterém písmeny

abecedy nahradil jména srovnatelných daňových subjektů. Správní úvahu, vedenou ve smyslu ust. § 46 odst. 3 daňového řádu, doplnil o posouzení získaných informací. Následně finanční úřad vydal nové předmětné dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 a 2002. Žalobce v odvolání namítal rozpor s ust. § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), když poukazoval na to, že odvolací orgán může rozhodnutí správce daně podle pomůcek pouze potvrdit, změnit nebo zrušit, přičemž v případě zrušení rozhodnutí nelze již vydat rozhodnutí nové. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu NSS č. j. 6 Afs 3/2004-85 ze dne 21.12.2006.

3. V rozhodnutí žalovaného se dále podává, že krajský soud shledal procesně nesprávným postup finančního úřadu, který dostatečným způsobem žalobce neseznámil s úředním záznamem o pomůcce, čímž došlo ke zkrácení práv žalobce. Z tohoto důvodu žalovaný rozhodl o zrušení napadených rozhodnutí finančního úřadu z procesních důvodů. S ohledem na zmíněné procesní vady řízení nezaniklo správci daně právo dodatečně vyměřit daň za zdaňovací období roku 2001 a 2002. Zrušením rozhodnutí finančního úřadu z procesních důvodů nebylo rozhodnuto ve věci samé, tj. ve věci daňové povinnosti za roky 2001 a 2002. Pokud finanční úřad vydal nový úřední záznam o pomůcce a následně rozhodl o dodatečné daňové povinnosti odvolatele za roky 2001 a 2002, neporušil zákonné podmínky pro užití způsobu doměření daně podle ust. § 31 odst. 5 daňového řádu, při svém rozhodování dodržel ust. § 46 odst. 3 daňového řádu.

4. K otázce možnosti vydat správcem daně nové rozhodnutí po jeho zrušení odvolacím orgánem žalovaný poukázal na nejednotnost soudní judikatury. Podle žalovaného je třeba vycházet ze skutečnosti, že rozhodnutím o odvolání ze dne 12.9.2007 nebylo rozhodnuto ve věci daňové povinnosti odvolatele. Každé řízení musí být ukončeno rozhodnutím ve věci nebo rozhodnutím o zastavení řízení, přičemž v daném případě byl tímto způsobem napravován pouze nesprávný procesní postup finančního úřadu; v případě napadených rozhodnutí finančního úřadu tak nemohla nastat překážka věci rozhodnuté. Když žalovaný v souladu s ust. § 50 odst. 5 daňového řádu původní dodatečné platební výměry pouze zrušil z procesních důvodů a nezastavil řízení ve věci daňové povinnosti žalobce, nedošlo tím k porušení zásady ust. § 2 odst. 1 daňového řádu. Svůj postoj žalovaný opřel mj. i o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.3.2005, č.j. 7 Afs 82/2004. Námitky nezákonnosti obou rozhodnutí proto žalovaný neshledal jako důvodné.

5. Co se týká námitky nicotnosti, odkázal žalovaný na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu s tím, že překážka věci pravomocně rozhodnuté je považována za vadu řízení před správními orgány s vlivem na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, nikoliv za natolik zásadní vadu řízení, jež by způsobovala nicotnost správního rozhodnutí, resp. následného (v pořadí druhého) rozhodnutí o téže věci.

II.

6. Ve včas podané žalobě žalobce namítl, že v případě dodatečných platebních výměrů finančního úřadu ze dne 15.11.2007 jde o nicotná, popř. nezákonná rozhodnutí, jejichž vydání bránila překážka věci rozhodnuté. Žalobce uvedl, že již jednou byla správcem daně žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 11.12.2003 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 a 2002. Proti oběma dodatečným platebním výměrům se žalobce tehdy odvolal. O obou odvoláních rozhodl žalovaný dne 1.11.2004. Toto rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozsudkem ze dne 9.8.2006, č.j. 59 Ca 2/2005-26, s tím, že věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž měl být žalobce seznámen s obsahem úředního záznamu ze dne

9.12.2003 a žalovaný se měl vypořádat s případnými námitkami žalobce. Žalovaný však svým rozhodnutím ze dne 12.9.2007, č. j. 10282/07-1100-506676, oba dříve vydané dodatečné platební výměry ze dne 11.12.2003 zrušil, čímž ve věci podaného odvolání, a tím také ve věci dodatečných platebních výměrů, meritorně rozhodl. Žalobce nesouhlasí s právním názorem žalovaného, že rozhodnutím o odvolání ze dne 12.9.2007 nebylo rozhodnuto ve věci daňové povinnosti žalobce, a finanční úřad tedy mohl po odstranění vad svého postupu vydat nové dodatečné platební výměry. Tento právní názor nemá oporu v daňovém řádu ani v současně judikatuře.

7. Žalobce dále připomněl, že krajský soud nezavázal žalovaného ke zrušení obou napadených rozhodnutí, zavázal jej pouze k odstranění procesních vad a vypořádání se s námitkami žalobce. Jestliže však žalovaný přesto přistoupil ke zrušení obou napadených dodatečných platebních výměrů, vydal meritorní a tedy konečné rozhodnutí v této věci, a to bez ohledu na to, jak své rozhodnutí odůvodnil. Rozhodující je výrok rozhodnutí a jen ten má právní účinky.

8. Podle žalobce daňový řád neumožňuje, aby po pravomocném zrušení původních dodatečných platebních výměrů v odvolacím řízení došlo správcem daně k vydání nových dodatečných platebních výměrů, neboť jejich vydání brání překážka věci rozhodnuté. Je nerozhodné, zda jde v případě rozhodnutí správce daně o rozhodnutí nicotná nebo nezákonná. Podstatné je, že žalobce překážku věci rozhodnuté ve svých odvoláních namítal. Žalobce odkázal na rozsudek NSS č.j. 6 Afs 3/2004-85 ze dne 21.12.2006.

9. Žalobce proto navrhl, aby rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

III.

10. Ve vyjádření k podané žalobě žalobce označil za zásadní, že oprávnění finančního úřadu správce daně k přechodu na náhradní způsob stanovení daně osvědčil kromě žalovaného i soud, který konstatoval pouze procesní vady. Žalovaný s ohledem na trvání existence daňové pohledávky zrušil dodatečné platební výměry s tím, že právo dodatečně vyměřit daň správci daně nezaniklo. Nově vydané dodatečné platební výměry napadené odvoláním žalobce byly vydány v souladu se zákonem. Žalobce nebyl nějak zkrácen na svých zákonných právech, žalovaný nerozhodoval v rozporu s daňovým řádem. Proto žalovaný navrhl, aby žaloba byla zamítnuta.

IV.

11. Krajský soud rozsudkem ze dne 25.2.2009, č.j. 59 Ca 110/2008-27, rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

12. Krajský soud označil za předmět sporu otázku, zda podle ust. § 50 odst. 5 daňového řádu může správce daně (finanční úřad) vydat nové rozhodnutí (dodatečný platební výměr) po jeho zrušení odvolacím orgánem, a to za situace, kdy daň byla vyměřena podle pomůcek. Tedy zda v takovém případě odvolací orgán, který zrušil prvostupňová rozhodnutí vydaná na základě pomůcek, rozhodl vždy o předmětu řízení.

13. Jak vyplývá z rozsudku č.j. 59 Ca 110/2008-27, krajský soud vycházel částečně z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 6 Afs 3/2004-85 ze dne 21.12.2006 a ztotožnil se s argumentací v něm uvedenou, ze které vyplývá, že „pokud odvolací orgán rozhodnutí napadené odvoláním zruší, rozhodne vždy o předmětu řízení s konečnou platností a v dalším

řízení pokračovat nelze a zejména pak nelze vydat v téže věci další stejné, případně jiné rozhodnutí.“

14. Zdejší soud se však neztotožnil se závěrem učiněným v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ohledně nicotnosti opětovně vydaných rozhodnutí, a to z důvodu překážky věci pravomocně rozhodnuté. Naopak se přiklonil ke konstantní judikatuře Nejvyššího správního soudu (*in concreto* citováno z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21.2.2008, č. j. 7 Afs 68/2007), ze které vyplývá, že okolnost existence překážky věci pravomocně rozhodnuté není zásadní a intenzivní vadou řízení před správními orgány, že by rozhodnutí na ní založené bylo třeba považovat za paakt, resp. rozhodnutí nicotné, které nemá žádné právní následky.

15. Krajský soud proto uzavřel, že pokud žalovaný jako odvolací orgán v režimu ust. § 50 odst. 5 daňového řádu zrušil dodatečné platební výměry finančního úřadu, byť z tvrzených procesních důvodů, rozhodl o předmětu řízení s konečnou platností. Další vydané rozhodnutí bylo rozhodnutím nezákonným, neboť jeho vydání bránila překážka věci pravomocně rozhodnuté.

V.

16. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18.6.2009, č.j. 7 Afs 59/2009-59, byl rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka Liberec ze dne 25.2.2009, č. j. 59 Ca 110/2008 - 27, zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

17. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že z rozsudku zdejšího soudu není patrné, jak došel k deklarovanému právnímu názoru o existenci překážky rei iudicatae, z jakých skutečností při tom vycházel, jak s nimi naložil, jak je vyhodnotil, jakými úvahami se při tom řídil, proč považuje postup správního orgánu za nezákonný a jaký případný postup ve formě závazného právního názoru stran postupu správního orgánu považuje souladný se zákonem. Takovému požadavku však nemůže dostát rozsudek krajského soudu, který je toliko založený na citaci dřívějších právních závěrů Nejvyššího správního soudu v jiných věcech. Z každého soudního rozhodnutí, musí být zřejmé, z jakých skutkových okolností správní soud vycházel, jak hodnotil provedené důkazy, jakou jim přiznával míru věrohodnosti a důležitosti, jaká skutková zjištění vzal za prokázaná, jakou právní normu na zjištěný skutkový stav aplikoval, jak ji vyložil a jakými úvahami se při tom řídil a v neposlední řadě proč považuje procesní postup či námitky účastníků řízení za liché, mylné nebo vyvrácené. Pokud by tomu tak v rozsudku nebylo, nemůže být rozhodnutí přezkoumatelné. Procesní postup krajského soudu, který při svém rozhodování neosvětlí důvody a úvahy, které ho vedly k vyslovenému právnímu závěru a namísto toho toliko cituje úvahy jiných soudů v jiných věcech, nemůže proto obstát z hlediska jeho přezkoumatelnosti.

18. Nápravy vytýkané procesní vady dosáhne krajský soud podle názoru Nejvyššího správního soudu tím, když se přezkoumatelným způsobem vypořádá s argumentací účastníků řízení a řádně odůvodní svůj názor, který zaujme k jejich argumentaci. Při svém rozhodování přihlédne nejen k usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, sp.zn. 8 Afs 15/2007, ale také k nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06. Teprve po té vydá rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu a které bude způsobilé ke kasačnímu přezkoumání.

VI.

19. Soud poté, co mu byla věc vrácena k dalšímu řízení, přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného; byl při tom vázán právním a skutkovým stavem, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a dále rozsahem žalobcem uplatněných žalobních bodů, neboť pouze v jejich mezích lze napadené rozhodnutí přezkoumat (§ 75 odst. 1, 2 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

VII.

20. V souzené věci není mezi účastníky řízení sporný skutkový základ, nýbrž jeho právní hodnocení. Krajský soud je formulací žalobních námitek povolán k zodpovězení následujících otázek: 1. zda daňový řád umožňuje správci daně poté, co byly jím vydané platební výměry v odvolacím řízení zrušeny, platební výměry vydat znovu; 2. v případě, že odpověď na první otázku je negativní, zda nové platební výměry je třeba považovat za rozhodnutí nezákonná či nicotná.

21. Nejvyšší správní soud zavázal zdejší soud k tomu, aby při rozhodování přihlédl k nálezu Ústavního soudu ze dne 1.12.2008, sp. zn. I. ÚS 705/06, a k usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, sp.zn. 8 Afs 15/2007. Je proto třeba nejprve předeštířit, jaké právní závěry z právě citovaných rozhodnutí jsou pro nyní souzenou věc určující.

VII./1.

22. Jak vyplývá z označeného nálezu, Ústavní soud byl ústavní stížností povolán k posouzení situace, kdy správce daně činil procesní úkony, jež následně vyústily ve vydání dodatečného platebního rozkazu, přičemž tímž správcem daně dříve vydaný dodatečný platební rozkaz, u něhož byla daňová povinnost stanovena na základě pomůcek, byl zrušen v odvolacím řízení.

23. Ústavní soud při svých úvahách nahlížel na postup finančních orgánů pod zorným úhlem následujících ústavněprávních mezí prozařujících do daňového řízení:

- a. Státní moc si při stanovení a vybírání daní a poplatků musí počínat v mezích stanovených zákonem, který již svou povahou představuje zásah do základního práva na vlastnictví, jež zároveň legitimuje. V podmínkách materiálního právního státu je navíc nezbytné toto ustanovení vykládat nikoliv pouze v tom smyslu, že orgán veřejné moci je oprávněn uplatnit vůči jednotlivci zákonem konstituovanou pravomoc jakýmkoliv způsobem, nýbrž je třeba jej vykládat v materiálním smyslu, tj. tak, aby orgán veřejné moci při výkonu své pravomoci co nejvíce respektoval ochranu základních práv jednotlivce, v daném případě autonomní sféru jednotlivce, jejíž součástí je též tzv. informační autonomie jednotlivce.
- b. Daňové řízení má, pokud jde o pořizování důkazů, vyšetřovací charakter: správce daně je nadán celou řadou vyšetřovacích pravomocí k tomu, aby realizoval zájem státu na zajištění toho, co „jeho jest“, tj. ověření, přezkoumání a vymození daňové povinnosti jednotlivce. Daňová kontrola je z tohoto pohledu specifická v tom, že „vyšetřovací“ charakter daňového řízení je v ní výrazně posílen. Daňová kontrola proto představuje v rámci daňového řízení nejcitelnější zákonem aprobované narušení autonomní sféry jednotlivce. Pokud tedy správce daně přikročí k použití tohoto intenzivního zásahu do sféry daňového subjektu, lze od něj požadovat, aby vynaložil veškeré své úsilí k získání všech dokladů a zjištění všech skutečností nezbytných k ověření daňové povinnosti jednotlivce tak říkajíc „napoprvé“.
- c. Tyto úvahy je pak třeba vztáhnout nikoliv pouze na možnost provádění „opakované“ daňové kontroly, nýbrž i na další procesní postupy správce daně, jimiž opakovaně narušuje autonomní sféru jednotlivce, vynucuje po daňovém subjektu předkládání

dalších důkazních prostředků, které si správce daně mohl a měl opatřit v rámci daňové kontroly, čímž zasahuje do práva jednotlivce na informační sebeurčení.

24. Na základě citovaných maxim následně Ústavní soud dospěl k závěru, že „*uskutečněním daňové kontroly byl stěžovatel již jednou vystaven citelnému omezení ve své autonomní informační sféře a těmito dalšími procesními úkony, zaměřenými k prokázání stejných skutečností, jako byly předmětem daňové kontroly, zasáhl finanční úřad do této sféry opakovaně.*“ Podle názoru Ústavního soudu tak byla narušena „*...proporcionality mezi zájmem státu na výběru daní na straně jedné a právem na informační sebeurčení na straně druhé...*“ a správce daně se tak „*...ocitl mimo meze stanovené čl. 2 odst. 2 Listiny, resp. čl. 4 odst. 1 Listiny.*“

25. Z hlediska shora nastolených, pro zdejší soudem řešenou věc relevantních, otázek je třeba poukázat i na názor Ústavního soudu obsažený v bodě 42. citovaného nálezu, že to, co správci daně bránilo v pokračování v řízení, nebyla formální překážka věci rozsouzené.

VII./2.

26. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007 – 75, řešil mj. tyto otázky: 1. zda je přípustné, aby správce daně pokračoval v řízení o dani a znovu o ní rozhodl poté, kdy byl jeho předchozí platební výměr v odvolacím řízení zrušen, 2. zda v případě nepřípustnosti nového rozhodnutí po zrušení platebního výměru, je toto nové rozhodnutí správce daně rozhodnutím nicotným nebo nezákonným. Na základě interpretace § 49 a § 50 daňového řádu dospěl Nejvyšší správní soud k těmto, vzhledem k určeným otázkám korespondujícím, závěrům:

- a. 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.
- b. 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.
- c. 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.
- d. Vydá-li správce daně po zrušení platebního výměru v odvolacím řízení znovu platební výměr, jedná se o rozhodnutí nezákonné. Nezákonnost tohoto rozhodnutí musí být v řízení před soudem namítána.

VIII.

27. Jak patrně z výše uvedeného, okruh otázek, které krajský soud v nyní souzené věci abstrahoval ze skutkového stavu a právní argumentace účastníků řízení, se plně kryje s otázkami, které byl povolán zodpovědět i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve věci vedené pod sp. zn. 8 Afs 15/2007. Ačkoliv primárním účelem rozhodování rozšířeného senátu

je odstraňovat hrozící či již nastalý rozkol v judikatuře Nejvyššího správního soudu, je nepochybné, že právní závěry přijaté rozšířeným senátem jsou určující nejen pro rozhodování Nejvyššího správního soudu, ale i soudů krajských, jakož i orgánů státní správy. Vzhledem k totožnosti právní situace posuzované rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu a nyní zdejší soudem, bude soud z právní argumentace Nejvyššího správního soudu čerpat a na ni se odvolávat. Tímto postupem krajský soud mimo jiné ctí i názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v jeho rozsudku ze dne 8. 1. 2009, čj. 1 Afs 140/2008-77, že „skutečnost, že judikatura byla sjednocena rozšířeným senátem, přináší zvlášť významné argumenty ve prospěch setrvání na takto vytvořeném právním názoru.“

28. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůrazňoval, že zrušil dodatečné platební výměry finančního úřadu z procesních důvodů (pro procesní vady), z čehož dovodil, že finančnímu úřadu nezaniklo právo dodatečně vyměřit daň za zdaňovací období roku 2001 a 2002. Zrušením rozhodnutí finančního úřadu z procesních důvodů nebylo rozhodnuto ve věci samé, neboť ohledně daňové povinnosti za roky 2001 a 2002 nebylo rozhodnuto ve věci samé. Podle názoru žalovaného každé řízení musí být ukončeno rozhodnutím ve věci nebo rozhodnutím o zastavení řízení, přičemž v daném případě byl tímto způsobem napravován pouze nesprávný procesní postup finančního úřadu; v případě napadených rozhodnutí finančního úřadu tak nemohla nastat překážka věci rozhodnuté.

29. Krajský soud považuje právní názor žalovaného za nesprávný, a to z následujících důvodů.

30. Platební výměr je rozhodnutím, proti kterému jsou přípustné opravné prostředky. Odvolání lze podat podle § 48 daňového řádu. Správce daně prvního stupně nejprve sám posuzuje přípustnost a včasnost odvolání, stejně tak jako oprávnění odvolatele. Pokud některá z těchto procesních podmínek není splněna, odvolání podle § 49 odst. 2 daňového řádu zamítne, přičemž takové rozhodnutí je napadnutelné odvoláním. Shledá-li správce daně podané odvolání jako včasné, přípustné a podané oprávněnou osobou, může ho sám vyřídit cestou autoremedury podle § 49 odst. 1 daňového řádu, a to tehdy, pokud odvolání úplně či alespoň zčásti vyhoví. Vyhoví-li správce daně odvolání v plném rozsahu, nelze se proti jeho rozhodnutí odvolat. Takové rozhodnutí je proto ve věci rozhodnutím konečným. V případě autoremedury částečné je odvolání přípustné; v tom případě rozhodnutí podléhá přezkumu druhoinstančním orgánem v rozsahu, v jakém odvolání nebylo vyhověno.

31. Pokud správce daně prvního stupně nerozhodne o odvolání podle § 49 odst. 1 (úplnou či částečnou autoremedurou) nebo odst. 2 daňového řádu (zamítnutí odvolání pro nesplnění některé z procesních podmínek), předloží odvolání nadřízenému správnímu orgánu podle odst. 4 téhož ustanovení. Odvolací orgán postupuje v odvolacím řízení podle § 50 daňového řádu, přičemž jeho konkrétní postup je odlišen pro případy, v nichž byla daň stanovena dokazováním, a pro případy, v nichž byla stanovena podle pomůcek.

32. Pokud byla daň stanovena podle pomůcek, je postup odvolacího orgánu upraven v § 50 odst. 5 daňového řádu, podle něhož „směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, 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, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.“

33. Nejvyšší správní soud v citovaném usnesení dovodil, že možnosti postupu odvolacího orgánu, jemuž bylo postoupeno odvolání proti platebnímu výměru vydaného za pomoci pomůcek, nejsou vyčerpány možnostmi uvedenými v § 50 odst. 5 daňového řádu, nýbrž i v tomto případě je dána odvolacímu orgánu možnost stanovená v odstavci 3 téhož ustanovení, tedy vrátit věc správci daně prvního stupně k postupu podle § 49 odst. 2 daňového řádu, k zamítnutí odvolání pro nesplnění procesních podmínek projednatelnosti odvolání. Odstavec 5 totiž neumožňuje odvolacímu orgánu, aby z tohoto důvodu zamítl odvolání sám. Nemožnost zamítnutí odvolání stejným orgánem i postupem, jako v případě daně stanovené dokazováním, se jeví jako absurdní.

34. Dalším způsobem (nyní již v odstavci 5 výslovně uvedeným), jak může odvolací orgán s odvoláním naložit, je vrátit věc správci daně prvního stupně k vyhovění odvolání v rámci autoremedury. Toto vrácení věci správci daně prvního stupně k vyhovění odvolání v rámci autoremedury má přitom povahu pouhého procesního postupu v rámci jednoho odvolacího řízení. Z ničeho nelze dovodit, že by vrácení věci k postupu podle § 49 odst. 1 daňového řádu bylo spojeno s rozhodovací činností odvolacího orgánu, tj. že by odvolací orgán byl povinen o takovém postupu vydávat rozhodnutí.

35. Shledá-li odvolací orgán, že ve věci nejsou dány důvody pro zamítnutí odvolání z procesních důvodů ani zde nejsou podmínky pro rozhodnutí v rámci autoremedury, přistoupí k posouzení důvodnosti odvolání. V takovém případě buď odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne nebo rozhodnutí změní nebo zruší. Daňový řád nezná možnost zrušení platebního výměru a vrácení věci správci daně prvního stupně k dalšímu řízení. Z těchto zákonných mezí Nejvyšší správní soud v citovaném usnesení dovodil, že „rozhodnutím o odvolání daňové řízení končí, bez ohledu na to, o jaké rozhodnutí se jedná. Možnost zrušení rozhodnutí při nedodržení podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, jak je koncipována v odst. 5, není spojena s žádným závěrem odvolacího orgánu pro nějaké další řízení; z tohoto ustanovení nelze dovodit, že jej lze užít v jiném případě, než že daň neměla být vyměřena vůbec ... zrušení platebního výměru pro procesní vady s tím, že správce daně prvního stupně může v daňovém řízení pokračovat, je obcházením zákonné záповědi možnosti zrušení a vrácení věci v odvolacím řízení.“

36. Implikací závěru, že platební výměr nelze odvolacím orgánem zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně, je nutnost zjištěné vady prvostupňového řízení a rozhodnutí odstraňovat v rámci odvolacího řízení. Tento postup je ostatně předjímán možností odvolacího orgánu prvostupňové rozhodnutí změnit; odstraňování vad odvolacím orgánem představuje přirozený materiální základ pro takový způsob rozhodnutí.

37. Aplikováno na souzenou věc je třeba konstatovat, že žalovaný pochybil, pokud přistoupil k odstraňování vad, jichž se dopustil finanční úřad v prvostupňovém řízení, tím, že dodatečné platební výměry zrušil a věc vrátil finančnímu úřadu k dalšímu řízení. Jak rozvedeno výše, jeho rozhodnutí se stalo konečným rozhodnutím ve věci a finanční úřad již neměl zákonný podklad pro jakýkoli další postup ve věci. Pokud krajský soud ve svém dřívějším zrušujícím rozsudku shledal pochybení v tom, že žalobci byla odepřena možnost seznámit se s obsahem úředního záznamu ze dne 9.12.2003, jenž umožňoval žalobci seznámit se s tím, podle jakých pomůcek nebo na pokladě čeho byl základ daně a daň v jeho případě stanovena, pak tuto vadu měl žalovaný odstranit v rámci odvolacího řízení. Pokud tak neučinil, jeho postup je třeba považovat za nezákonný.

38. Nejvyšší správní soud zavázal krajský soud k tomu, při rozhodování přihlédl k nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06 a k usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, sp.zn. 8 Afs 15/2007. Tato dvě rozhodnutí se rozcházejí v názoru, zda postupu správce daně prvního stupně poté, co byly jeho platební výměry zrušeny odvolacím orgánem a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení, brání v pokračování v řízení překážka věci rozsouzené. Ústavní soud se o takové překážce vyjádřil negativně. Rozšířený senát naopak dospěl k závěru, že rozhodnutím o zrušení platebního výměru daňové řízení končí a toto rozhodnutí zakládá překážku věci rozhodnuté.

39. K odstranění tohoto rozporu přistoupil krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.10.2008, č.j. 2 Afs 80/2008-67, podle kterého „*za situace, kdy se rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu obsáhle se vypořádávající s názorovými alternativami a ústící v přesvědčivě odůvodněný názor střetává s nálezem Ústavního soudu v obdobné věci postrádající bližší zdůvodnění, nelze vykročit z mezí závaznosti rozhodnutí rozšířeného senátu.*“ Zatímco Ústavní soud se otázky překážky věci rozhodnuté ve dvou bodech svého nálezu jen letmo dotkl, aniž by zřetelně vyložil, proč ji v případě rozhodnutí o zrušení platebního výměru v daňové řízení neshledal, v případě citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu je konstatování toho, že rozhodnutí o zrušení platebního výměru daňové řízení končí a toto rozhodnutí zakládá překážku věci rozhodnuté, jedním z klíčových právní závěrů, jemuž předcházela několikastránková úvaha dopodrobna řešící možnosti postupu odvolacího orgánu, jemuž je předloženo odvolání proti platebnímu výměru. Krajský soud se proto cítí vázán závěrem vysloveným Nejvyšším správním soudem a zastává názor, že v souzené věci rozhodnutím o zrušení platebních výměrů žalovaný daňové řízení ukončil, přičemž jeho rozhodnutí založilo ve věci překážku věci rozhodnuté.

40. Ohledně otázky, jak má být posuzováno nové rozhodnutí správce daně prvního stupně, když jeho dřívější rozhodnutí bylo zrušeno odvolacím orgánem, odkazuje soud opětovně na citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, podle kterého „*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.*“

41. Daný závěr v praktické rovině znamená, že nezákonnost (či obecně vadnost) rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, jenž opětovně rozhodoval po zrušení svého dřívějšího rozhodnutí, musí být v případě podané žaloby formulováno do žalobní námítky, k čemuž v souzené věci došlo.

42. Krajský soud uzavírá, že žalovaný pochybil, pokud zamítl odvolání proti dodatečným platebním výměrům finančního úřadu ze dne 15.11.2007 na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 a 2002. Svým rozhodnutím totiž aproboval postup finančního úřadu, který vydal nové dodatečné platební výměry za situace, kdy jeho dřívější platební výměry vydané v téže věci byly zrušeny žalovaným za účelem odstranění procesních vad. Tento postup, jak objasněno výše, je v rozporu s procesní úpravou obsaženou v daňovém řádu, a je tudíž nezákonný. Soudu tak nezbylo, než napadené rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Podle odst. 5 téhož ustanovení je právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, v dalším řízení správní orgán vázán.

43. Soud ve věci rozhodoval bez nařízení jednání, když žalovaný s tímto postupem vyslovil souhlas a žalobce nevyjádřil do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

IX.

44. Soud uložil podle § 60 odst. 1 s. ř. s. žalovanému, který neměl ve věci úspěch, uhradit náklady řízení důvodně vynaložené žalobcem, za něž považoval v souladu s § 57 s. ř. s. zaplacený soudní poplatek za žalobce (2000 Kč) a odměnu zástupcům žalobce, jak JUDr. Jaroslavi Kobíkovi, který žalobce zastupoval v řízení před krajským soudem, tak JUDr. Alexandrovi Klimešovi, který žalobce zastupoval v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem, a to včetně jejich hotových výdajů. Výše odměny zástupců byla stanovena v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. za použití vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V případě obou zástupců žalobce vzal za důvodně vynaložené náklady dva úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a), a písemné podání žaloby soudu (repliku ke kasační stížnosti) – § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu; každý z úkonů v tarifní hodnotě 2 100 Kč za jeden úkon podle § 7 a § 9 odst. 3 písm. d) advokátního tarifu; K odměně zástupců žalobce byl přičten čtyřikrát režijní paušál v hodnotě 300 Kč – § 13 odst. 3 citované vyhlášky. Celkem tedy činí odměna za zastoupení 11 600 Kč a žalovaný je povinen ji uhradit k rukám současného právního zástupce žalobce – JUDr. Jaroslava Kobíka.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě 2 týdnů od doručení jeho písemného vyhotovení k Nejvyššímu správnímu soudu prostřednictvím **soudu podepsaného**, písemně, trojmo.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel podle § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen **advokátem**.

Kasační stížnost lze podat pouze **z důvodů** uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. Podle § 106 odst. 1 s. ř. s. musí kasační stížnost **obsahovat** kromě obecných náležitostí označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu rozhodnutí bylo doručeno.

Kasační stížnost **n e m á** odkladný účinek. Jiné opravné prostředky nejsou přípustné.

V Liberci dne 10. září 2010

Mgr. Karel Kostecký, v.r.
předseda senátu