



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Jana Passera v právní věci stěžovatelky společnosti **J., s. r. o.**, zastoupené JUDr. Janem Vodičkou, advokátem se sídlem v Liberci 2, Valdštejnská 381/6, za účasti **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka Liberec ze dne 7. 6. 2006, č. j. 59 Ca 162/2004 – 52,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka Liberec ze dne 7. 6. 2006, č. j. 59 Ca 162/2004 – 52, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatelka domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka Liberec (dále též „krajský soud“), kterým tento soud zamítl její žalobu podanou proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále též „správní orgán“ či „odvolací orgán“) ze dne 20. 8. 2004, č. j. 12063/130/03, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu v Liberci (dále též „správce daně“) ze dne 27. 2. 2003, č. j. 46820/03/192913/5691, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 1997 ve výši 13 184 553 Kč. Správní orgán rozhodl znovu poté, co bylo jeho předchozí rozhodnutí ze dne 5. 3. 1999, č. j. 13434/130/98, zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 26. 1. 2000, č. j. 16 Ca 107/99 - 19, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Jako právní důvod kasační stížnosti stěžovatelka uvedla důvod obsažený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka spatřuje vady rozsudku v jeho nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nezákonnost rozsudku je podle stěžovatelky představována protiprávní aplikací ust. § 27 odst. 1 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a následným protiprávním použitím ust. § 46 odst. 7 citovaného zákona. Proto stěžovatelka navrhla zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán se ke kasační stížnosti vyjádřil přípisem ze dne 13. 9. 2006, v němž uvedl, že rozsudkem krajského soudu ze dne 26. 1. 2000, č. j. 16 Ca 107/99 - 19, bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 5. 3. 1999, č. j. 13434/130/98, z důvodu nedostatečného prokázání rozhodných skutečností ve vytýkacím řízení. Správní orgán proto vydal nové rozhodnutí o odvolání č. j. 3874/130/01, kterým stěžovatelce nárok na odpočet přiznal. V rámci zahájené daňové kontroly bylo provedeno další dokazování, na základě kterého byly dostatečně zjištěny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správní orgán má zato, že právní názor vyslovený rozsudkem č. j. 16 Ca 107/99 - 19 tedy vychází ze skutkového stavu, který byl po vytýkacím řízení, a nedopadá na skutkový stav, ze kterého vycházel správní orgán po provedené daňové kontrole při dodatečném stanovení daně, proto je přesvědčen, že krajský soud v rozsudku č. j. 59 Ca 162/2004 - 52 správně posoudil právní otázku, že v případě stěžovatelky nevznikla překážka věci pravomocně rozhodnuté, a vysvětlil, že tato obecně platná právní zásada je zákonem o správě daní a poplatků modifikována v zájmu správného stanovení daňové povinnosti. Krajský soud se zabýval otázkou vztahu vytýkacího řízení k daňové kontrole a dospěl ke správnému názoru, že pravomocné vyměření daně po vytýkacím řízení nezakládá překážku věci pravomocně rozhodnuté, takže po provedené daňové kontrole je možné v souladu s ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků daň dodatečně stanovit v jiné výši. Z gramatického výkladu ust. § 27 odst. 1 písm. e) zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že se podle něj postupuje pouze v případě řízení zahajovaných na návrh, tedy nikoli při vyměření daně. O překážce věci pravomocně rozhodnuté a o ust. § 27 odst. 1 písm. e) citovaného zákona se zmiňuje Ústavní soud i v souvislosti s dodatečným stanovením daně, ale vždy se jedná o případy opakované daňové kontroly, tedy o případy, kdy již byla daň jednou pravomocně stanovena na základě daňové kontroly. V případě stěžovatelky byla daň nejprve vyměřena na základě výsledků vytýkacího řízení a následně doměřena na základě zjištění z daňové kontroly, což je jiná situace. S ohledem na výše uvedené správní orgán navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. Nejvyšší správní soud je vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Dle ust. § 27 odst. 1 písm. e) zákona o správě daní a poplatků není-li v tomto nebo zvláštním zákoně stanoveno jinak, daňové řízení se zastaví, jestliže bylo ve věci návrhu již pravomocně rozhodnuto, nejde-li o rozhodnutí prozatímní povahy (procesní).

Dle ust. § 46 odst. 7 citovaného zákona zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předeptí. Právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejímu dodatečnému stanovení na překážku. Dodatečně vyměřená daň je splatná do třiceti dnů ode dne doručení platebního výměru. Tato náhradní lhůta splatnosti, jakož i náhradní lhůta splatnosti podle odstavce 4 cit. ustanovení, nemá vliv na uplatnění penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků. Tento postup se uplatní přiměřeně i při vyměření daně nižší, než byla poslední známá daňová povinnost.

Zásadní stížní námitkou stěžovatelky je její nesouhlas s posouzením právní otázky krajským soudem týkající se aplikace ust. § 27 odst. 1 písm. e) zákona o správě daní a poplatků a následným použitím ust. § 46 odst. 7 citovaného zákona. Proto Nejvyšší správní soud zhodnotil obsah spisu Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka Liberec a napadený rozsudek přezkoumal z důvodů uplatněných v kasační stížnosti.

Podle přesvědčení stěžovatelky krajský soud v řízení dotčeném touto kasační stížností pochybil tím, že ve věci neshledal překážku věci rozhodnuté ve smyslu ust. § 27 odst. 1 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, neboť v této věci již krajský soud pravomocným rozsudkem ze dne 26. 1. 2000, č. j. 16 Ca 107/99 - 19, zrušil rozhodnutí správního orgánu a s vyslovením právního názoru mu věc vrátil k dalšímu řízení. Správní orgán právní názor krajského soudu respektoval, přiznal odpočet daně v plné výši a následně bylo plněno (2/3 nároku). Krajský soud se řešení otázky věci rozhodnuté vyhnul, byť z povahy věci rozhodnuté vyplývá, že právní názor vyslovený pravomocným rozsudkem je názor, který zavazuje nejen účastníky řízení, ale i soud, který v téže věci následně rozhoduje. V zájmu stručnosti této kasační stížnosti stěžovatelka odkázala předně na spis krajského soudu sp. zn. 16 Ca 107/99, na nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 351/2002 a III. ÚS 86/1999 a na usnesení Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 144/2004. Proto stěžovatelka navrhla zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem v tom, že vytýkáci řízení a daňovou kontrolu nelze z hlediska jejich účelu ani z hlediska úkonů, které se v jejich rámci provádějí, považovat za totožné. Jak vyplývá z dikce ust. § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, daňový subjekt má při provádění daňové kontroly podstatně více povinností než ve vytýkacím řízení podle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků, současně má však i řadu oprávnění. To však není pro posouzení této věci relevantní, neboť spornou je zcela odlišná otázka.

Podle Nejvyššího správního soudu spočívá podstata sporu v dané věci v posouzení otázky, zda lze v tomto konkrétním případě označit pravomocné rozhodnutí odvolacího orgánu o vyměření daně (nadměrném odpočtu daně z přidané hodnoty ve výši 13 184 553 Kč za zdaňovací období leden 1997) za překážku rei iudicatae ve smyslu ust. § 27 odst. 1 písm. e) zákona o správě daní a poplatků.

Podle ust. § 2 odst. 1 písm. i) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), se daňovou povinností rozumí vlastní daňová povinnost nebo nadměrný odpočet,

příčemž vlastní daňovou povinnost uplatňuje daňový subjekt (plátce) podle ust. § 10 zákona o dani z přidané hodnoty. Nadměrný odpočet je podle ust. § 2 odst. 1 písm. h) téhož zákona převýšení odpočtu daně nad daní na výstupu za příslušné zdaňovací období. Nárok na odpočet uplatňuje plátce podle ust. § 19 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty; lze jej uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění, nejpozději pak po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, v němž se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění. Z výše uvedeného je zřejmé, že nárok na odpočet daně uplatňuje plátce prostřednictvím daňového přiznání. Uplatnění nároku v daňovém přiznání a jeho vyměření správcem daně I. stupně jistě nemůže samo o sobě založit překážku *rei iudicatae*. Zákon o správě daní a poplatků v ust. § 46 odst. 7 totiž výslovně stanoví, že právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejím dodatečnému stanovení na překážku. Tuto překážku nemůže založit ani samotné provedení vytykácího řízení, neboť se jedná pouze o procesní úkon, resp. o nástroj, který správce daně při správě daní použil pro ověření, resp. stanovení výše daně.

Jiná situace ovšem nastává za předpokladu, kdy o plátcem daně uplatněném nároku, vztahujícím se ke konkrétnímu přijatému zdanitelnému plnění, již jednou v rámci odvolacího řízení pravomocně rozhodl odvolací orgán (bez ohledu na skutečnost, zda tento nárok plátcem pravomocným rozhodnutím přiznal či nikoli), a následně se toto své rozhodnutí snaží negovat postupem dle ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků a vydáním dodatečného platebního výměru dle ust. § 46 odst. 7 citovaného zákona.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu je rozhodnutí ve věci posuzovaného nároku na odpočet daně nutno zohlednit při posuzování překážky *rei iudicatae* ve smyslu ust. § 27 odst. 1 písm. e) zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k následně provedené daňové kontrole, která má s předmětným pravomocným rozhodnutím odvolacího orgánu identický předmět, časové období a posuzovanou otázku.

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí následující. Z obsahu spisu v dané věci vyplývá, že stěžovatelka podala dne 19. 2. 1997 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 1997, ve kterém uplatnila nárok na nadměrný odpočet ve výši 13 184 553 Kč. Protože správci daně vznikly pochybnosti o správnosti údajů uvedených v tomto daňovém přiznání, bylo výzvou ze dne 19. 3. 1997, č. j. 4832/97/174970/0233, zahájeno vytykácí řízení podle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků. Vytykácí řízení ve věci nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za měsíc leden 1997 bylo ukončeno a daňová povinnost za předmětné zdaňovací období byla správcem daně vyměřena platebním výměrem ze dne 10. 7. 1998, č. j. 15434/98/174970/0233, ve výši 0 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podala stěžovatelka dne 26. 8. 1998 odvolání, ve kterém uplatňovala nárok na nadměrný odpočet ve výši deklarované v přiznání k dani z přidané hodnoty. O podaném odvolání rozhodl správní orgán dne 5. 3. 1999 rozhodnutím č. j. 13434/130/98, když odvoláním napadený platební výměr podle ust. § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků změnil tak, že vyměřenou daň ve výši 0 Kč zvýšil na 619 862 Kč. Rozhodnutí odůvodnil tím, že neuznal nárok na odpočet uplatněný na základě daňového dokladu č. 01/7 vystaveného dne 15. 1. 1997 společností A. A. s. r. o. za elektrosoučástky a měřící techniku ve složení, počtu a cenách dle dodacích listů č. 1 – 103 ze dne 15. 1. 1997 v úhrnné ceně po slevě 59 929 784 Kč, daň z přidané hodnoty se sazbou 22 % ve výši 13 184 553 Kč (dále též „daňový doklad č. 01/7“). Proti tomuto rozhodnutí správního orgánu podala stěžovatelka ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem žalobu. Krajský soud v Ústí nad Labem napadené rozhodnutí zrušil rozsudkem ze dne 26. 1. 2000, č. j. 16 Ca 107/99 - 19, a věc vrátil správnímu orgánu k dalšímu řízení. Správní orgán poté rozhodl o stěžovatelkou uplatněném nároku na nadměrný

odpočet rozhodnutím ze dne 8. 3. 2001, č. j. 3874/130/01, kterým změnil platební výměr prvoinstančního správce daně ze dne 10. 7. 1998, č. j. 15434/98/174970/0233, tak, že stěžovatelce přiznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 13 184 553 Kč, tedy v té výši, kterou stěžovatelka uplatnila na základě daňového dokladu č. 01/7 v daňovém přiznání za zdaňovací období leden 1997. Toto rozhodnutí bylo stěžovatelce doručeno a nabylo právní moci dne 12. 4. 2001.

Následně, po změně místní příslušnosti, zahájil nově příslušný Finanční úřad v Liberci protokolem o ústním jednání ze dne 4. 5. 2001 daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za stejné zdaňovací období, tj. leden 1997. Na základě zprávy o daňové kontrole byl vydán dodatečný platební výměr ze dne 27. 2. 2003, č. j. 46820/03/192913/5691, kterým byla stěžovatelce za stejné zdaňovací období dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 13 184 553 Kč, když původně uznaný nárok ve výši 13 184 553 Kč nebyl uznán. Odvolání stěžovatelky proti tomuto rozhodnutí zamítl správní orgán rozhodnutím ze dne 20. 8. 2004, č. j. 12063/130/03.

Z výše uvedeného je patrné, že o uplatňovaném nároku bylo rozhodováno dvakrát, a to nikoliv na základě podaného přiznání, ale v prvním případě na základě řádně vedeného odvolacího řízení, ve druhém pak na základě provedené daňové kontroly, jejíž výsledky v podstatě negovaly předchozí rozhodnutí odvolacího orgánu. V prvním případě bylo totiž rozhodnutím odvolacího orgánu ze dne 8. 3. 2001, č. j. 3874/130/01, pravomocně rozhodnuto o nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 13 184 553 Kč, který stěžovatelka uplatnila na základě daňového dokladu č. 01/7 v daňovém přiznání za zdaňovací období leden 1997. Ve druhém případě pak dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 2. 2003, č. j. 46820/03/192913/5691, který byl vydán na základě daňové kontroly zahájené u stěžovatelky dne 4. 5. 2001, byl stěžovatelčin nárok popřen a byla jí dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 1997 ve výši 13 184 553 Kč. V posuzované věci se daňová kontrola, stejně jako pravomocně ukončené vyměřovací řízení, jehož součástí bylo jak vytýkácí, tak odvolací řízení, týká stejné daně, tj. daně z přidané hodnoty, totožného zdaňovacího období, leden 1997, a stejné otázky, tedy posouzení uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 13 184 553 Kč na základě daňového dokladu č. 01/7. Pouze a jedině za kumulativního splnění těchto tří podmínek, tj. identita předmětu – tedy daň z přidané hodnoty, časového období – tedy leden 1997 a posuzované otázky – tedy uplatněného nároku, lze hovořit o překážce *rei iudicatae* podle ust. § 27 odst. 1 písm. e) zákona o správě daní a poplatků.

Bylo-li odvolacím orgánem již jednou na základě podkladů a posouzení, která učinil, pravomocně rozhodnuto o určitém konkrétním nároku na odpočet daně, pak nelze již jednou takto pravomocně přiznaný nárok negovat pouhým vydáním dodatečného platebního výměru, jakkoli jeho vydání předcházela daňová kontrola. Takovým postupem dochází k porušení ust. § 27 zákona o správě daní a poplatků a současně je jím porušen i jeden ze základních principů rozhodování ve veřejném právu, tj. princip právní jistoty.

V souzené věci již odvolací orgán nárok na odpočet daně ve smyslu příslušných zákonných ustanovení posuzoval, přičemž ve smyslu ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků nebyl vázán jen návrhy stěžovatelky, a dospěl k závěru, že stěžovatelka v proběhlém odvolacím řízení svoje důkazní břemeno ohledně posuzovaného nároku bezezbytku unesla. Právní jistota tak v tomto případě znamená vtělení maximy zásadní nezměnitelnosti rozhodnutí, tj. mimo jiné i překážky *res iudicata*, resp. v daném případě *res administrata*.

Tento právní princip pak stanovuje přísná pravidla pro možnost tuto maximu porušit, tj. fakticky sistovat účinky jednou vyřčeného rozhodnutí.

Následný postup správce daně proto nelze ve vztahu k legitimnímu očekávání stěžovatelky označit než za postup tuto právní jistotu porušující.

Na tomto místě je podle názoru Nejvyššího správního soudu vhodné připomenout, že zákon o správě daní a poplatků nevylučuje, aby i odvolacím orgánem dodatečně pravomocně vyměřená daň mohla být následně změněna, avšak možnost takové změny připouští pouze způsobem v zákoně stanoveným, a to užitím mimořádných opravných prostředků. Je-li naplněn zákonný předpoklad pro užití mimořádného prostředku dle ust. § 54 odst. 1 písm. a) až c) zákona o správě daní a poplatků, je povinností správce daně řízení obnovit; není přitom rozhodné, zda o takový postup požádá příjemce rozhodnutí. Dospěl-li správce daně k závěru, že nastaly nové okolnosti, jimiž odůvodňuje opakované provedení vyměřovacího řízení v tomto konkrétním případě, byl povinen se především vypořádat s tím, zda lze v intencích výše uvedeného ustanovení toto zjištění podřadit pod ust. § 54 odst. 1 písm. a) cit. zákona, zda se tedy jednalo o takové důkazy a skutečnosti, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již při předchozím řízení (srovnej též rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004 - 89, www.nssoud.cz). Případně se měl zabývat i tím, zda, při respektování zákonných lhůt, nejsou dány důvody k postupu dle ust. § 55b odst. 1, 2 citovaného zákona.

Nelze-li změny daňové povinnosti již vyměřené (doměřené) dosáhnout za použití mimořádných opravných prostředků, neboť nejsou splněny zákonné podmínky pro jejich použití, nelze dovodit, že tak lze učinit i způsobem jiným, tedy například rozdílným vyměřením daně prostřednictvím daňové kontroly. Bylo-li by možno daňovou povinnost již daňovými orgány jednou posuzovanou měnit kdykoli, tedy způsobem, jak bylo učiněno v posuzovaném případě, ust. § 54 a § 55b zákona o správě daní a poplatků by zcela postrádala své opodstatnění.

S ohledem na výše uvedené konstatuje Nejvyšší správní soud, že dodatečný platební výměr byl vydán v dané věci v rozporu s ust. § 27 odst. 1 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, neboť zde existovala překážka rei iudicatae spočívající v existenci rozhodnutí týkajícího se již jednou pravomocně vyměřeného totožného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a proto se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s námitkou stěžovatelky.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem zrušil a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka Liberec v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. října 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu