



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **T. K.**, zastoupeného JUDr. Josefem Koubíkem, advokátem v Hradci Králové, Letců 1005, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 6. 2006, č. j. 31 Ca 270/2005 - 16,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 6. 2006, č. j. 31 Ca 270/2005 - 16, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobami podanými u Krajského soudu v Hradci Králové se žalobce domáhal zrušení celkem dvanácti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 8. 2005, kterými bylo rozhodnuto o jeho odvoláních proti platebním výměrům vydaným Finančním úřadem v Hradci Králové dne 17. 7. 2000, na jejichž základě byla žalobci dodatečně stanovena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období I. až IV. čtvrtletí let 1996, 1997 a 1998. Krajský soud, poté co věci spojil ke společnému projednání, shora uvedeným rozsudkem žaloby jako nedůvodné zamítl.

V odůvodnění svého rozsudku krajský soud především uvedl, že předmětné daňové věci jsou jím rozhodovány již potřetí s tím, že jeho v pořadí první, zamítavý rozsudek proti původním rozhodnutím žalovaného byl nálezem Ústavního soudu ze dne 21. 7. 2004, sp. zn. I. ÚS 238/02 zrušen; krajský soud pak v intencích právního názoru vysloveného

v tomto nálezu novým (v pořadí druhým) rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil. V nyní projednávané věci byla tedy krajským soudem posuzována zákonnost nově vydaných rozhodnutí žalovaného o odvoláních proti původním dodatečným platebním výměrům.

Pokud jde o stránku věcnou, krajský soud především konstatoval, že žalobce byl správcem daně při provádění daňové kontrole vyzván (mimo jiné) k doložení evidence pohybu zboží, cenové evidence a uplatňovaných marží; žalobcem podané vysvětlení však nebylo shledáno dostatečným. Jelikož tedy účetnictví žalobce bylo neúplné a neprůkazné a žalobce svá tvrzení nebyl schopen doložit jiným způsobem, správce daně stanovil daň cestou daňových pomůcek. Protože oprávněnost tohoto postupu (a tedy existence zákonných podmínek ve smyslu § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daně a poplatků, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „daňový řád“) potvrdil v již zmiňovaném nálezu i Ústavní soud, zbývalo v dalším řízení toliko posoudit námitku (ne)aplikace § 46 odst. 3 daňového řádu správcem daně. Při posouzení této otázky vycházel krajský soud z názoru Ústavního soudu vysloveného v jeho nálezu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV ÚS 179/01, dle něhož je za výhody možno považovat okolnosti, za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru činnosti podniká, či v jaké lokalitě má umístěnou provozovnu. Dospěl přitom k závěru, že žalovaný při aplikaci ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu v daňovém řízení postupoval v souladu s tímto názorem Ústavního soudu. V odůvodnění napadených rozhodnutí totiž podrobně popsal, proč upřednostnil stanovení daňové povinnosti z dokladů předložených ke kontrole, s přihlédnutím k ostatním aspektům podnikání; z odůvodnění i ze samotného správního spisu pak vyplynulo, že správce daně přihlédl též ke skutečnostem, že žalobce v roce 1996 začínal s podnikáním, přihlédl k umístění jeho provozovny a současně k existující konkurenci v oboru. Pokud jde o výtku žalobce, kde které žalovaný nemohl bez zrušení prvostupňových rozhodnutí odstranit procesní vady, které měly být příčinou jejich nezákonnosti, krajský soud je označil za nedůvodné. Uvedl, že daňový spis obsahoval úvahu správce daně týkající se existence okolností, které by mohly pro žalobce představovat výhodu ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu; žalovaný měl tedy dostatečné podklady pro posouzení správnosti a dostatečnosti aplikace citovaného ustanovení daňového řádu správcem daně. Dle názoru soudu je přitom nutno zohlednit, že žalobce neuvedl žádnou konkrétní okolnost, ke které mělo být jako k výhodě dle § 46 odst. 3 daňového řádu přihlédnuto a nezpochybnil též okolnosti v tomto smyslu správcem daně skutečně zohledněné.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Dle jeho názoru má pro posouzení zákonnosti rozsudku krajského soudu zásadní význam obsah zmiňovaného nálezu Ústavního soudu, neboť jím byla konstatována nejen nezákonnost předcházejícího rozsudku krajského soudu, ale též nezákonnost jím přezkoumaných daňových rozhodnutí obou stupňů. Postupu daňových orgánů i krajského soudu Ústavní soud vytkl absenci úvah týkajících se aplikace § 46 odst. 3 daňového řádu. Za situace, kdy Ústavní soud konstatoval, že nezákonností trpí nejen rozsudek krajského soudu a rozhodnutí žalovaného, ale i samotné dodatečné platební výměry, neměl žalovaný jinou možnost, než tato prvoinstanční rozhodnutí zrušit. Jiný postup představuje nerespektování vykonatelného nálezu Ústavního soudu (jehož vykonatelná rozhodnutí působí *erga omnes*) a jde tedy o postup

nesouladný s článkem 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a článku 89 odst. 2 Ústavy České republiky. Krajský soud nadto v odůvodnění svého rozsudku nekonkretizoval svůj závěr, dle kterého za dostatečné podklady pro posouzení aplikace § 46 odst. 3 daňového řádu lze považovat úvahu správce daně obsaženou ve správním spise o přihlédnutí k okolnostem, z nichž plynuly výhody pro stěžovatele. Zde stěžovatel upozornil na skutečnost, že ve zprávě o daňové kontrole ze dne 17. 3. 2000 není ani zmínka o tom, jak správce daně za použití pomůcek určil nejen příjmy ale i přiměřené výdaje a zejména jak aplikoval § 46 odst. 3 daňového řádu. Tyto skutečnosti by nicméně měly být součástí zprávy o daňové kontrole, jak to vyplývá z § 16 odst. 8 daňového řádu. Odvolává-li se žalovaný jako na zdroj informací o tom, jaké skutečnosti byly ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu správcem daně zohledněny, na „úřední záznam“ založený ve správním spisu, z ničeho neplyne, že by tato listina byla součástí spisu do doby ukončení daňové kontroly; stěžovateli její existence nebyla vůbec známa.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci uvedl, že setrvává na svém právním názoru, vyjádřeném v jím vydaných rozhodnutích.

Nejvyšší správní soud přezkoumal zákonnost napadeného rozsudku krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Ze shora popsaného obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel za zásadní důvod pro zrušení rozsudku krajského soudu považuje nerespektování právního názoru vysloveného v nálezu Ústavního soudu. Tento názor Nejvyšší správní soud nesdílí. Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 21. 7. 2004, č. j. I. ÚS 238/02, totiž nevyslovil nezákonnost rozhodnutí žalovaného a dodatečných platebních výměrů správce daně, jak tvrdí stěžovatel, nýbrž (výrokem I.) zrušil pouze předcházející rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2002, sp. zn. 30 Ca 111/2001. Ve zbytku, tedy v té části, ve které se stěžovatel domáhal zrušení též předcházejících (celkem 12) rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečným platebním výměrům, byla ústavní stížnost zamítnuta (výrok II. nálezu). Z odůvodnění nálezu přitom vyplývá, že důvodem, pro který byl zrušen předcházející rozsudek krajského soudu, bylo porušení ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces, a to s ohledem na zjištění, že se krajský soud v odůvodnění svého rozsudku nikterak nevypořádal s žalobní námitkou směřující právě k porušení ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu v předcházejícím daňovém řízení. S ohledem na v té době již ustálenou judikaturu, dle které je v případě stanovení daně cestou daňových pomůcek zákonnou povinností správce daně vyslovit se též k existenci okolností, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt, dospěl Ústavní soud k názoru, že žalobní námitka tento postup rozporující musela být správním soudem meritorně projednána. Zde je třeba uvést, že pokud by Ústavní soud měl za to, že nezákonností je stižen již procesní postup před vydáním prvostupňového daňového rozhodnutí, nic mu nebránilo zrušit (kromě rozsudku krajského soudu) i přecházející rozhodnutí správní. Právní úprava takový postup nevylučovala [srov. § 82 odst. 3 písm. a) zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů]; Ústavní soud tak ostatně v řadě zrušujících nálezu postupuje.

Z odůvodnění předmětného nálezu je přitom zcela zřejmé, že Ústavní soud tento postup nevyužil vědomě, a to s odkazem na princip subsidiarity řízení o ústavní stížnosti. Ve smyslu této zásady tedy nepředjímal, zda k porušení zmiňovaného ustanovení daňového řádu skutečně došlo a vytvořil pouze nově prostor pro „ochranu práv stěžovatele uvnitř soustavy obecných soudů“. Posouzení důvodnosti této námitky tak bylo výlučně věcí krajského soudu v nově otevřeném žalobním řízení. S ohledem na uvedené skutečnosti nelze tedy přisvědčit názoru stěžovatele, že žalovaný, s ohledem na závěry vyplývající z nálezu Ústavního soudu, bez dalšího porušil jeho ústavně zaručená práva na rovné zacházení a spravedlivý proces, pokud nezrušil všechna rozhodnutí vydaná v první instanci.

Stěžovateli nelze přisvědčit ani v jeho tvrzení, že krajský soud dostatečně nekonkretizoval, jaké konkrétní okolnosti mu byly správcem daně jako výhody uznány a jak byly hodnoceny. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud akceptoval závěry žalovaného k této otázce, přičemž konstatace podstatných závěrů z odvolacích rozhodnutí je v deskriptivní části rozsudku obsažena.

Jako důvodnou nicméně Nejvyšší správní soud shledává námitku, kterou stěžovatel poukazuje na fakt, že konkrétní skutečnosti, které byly správcem daně vzaty v potaz ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu, nebyly pojaty do zprávy o daňové kontrole a jsou uvedeny pouze v listně („úřední záznam“), s jímž obsahem se v řízení před správcem daně nemohl seznámit. Jakkoli nelze přijmout názor, že skutková zjištění o nichž není pojednáno ve zprávě o daňové kontrole již nemohou být vzata za podklad následně vydaného dodatečného platebního výměru *per se* (právě v případě zrušení rozhodnutí správce daně soudem se otvírá, dle okolností věci, určitý prostor pro další doplnění skutkového stavu věci – k podmínkám takového postupu viz blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 868/2006 Sb. NSS), podstatné je, že již v rámci řízení před daňovým orgánem první instance musí být daňový subjekt seznámen s tím, ke kterým eventuálním výhodám, ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu, bylo přihlédnuto. Zcela jednoznačně se v tomto směru vyslovil i Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 35905. Ústavní soud zde konstatoval, že „*ustanovení § 46 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je součástí komplexu zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Postupem souladným se zákonem je takový postup, kdy správce daně přihlédne i k výhodám plynoucím pro daňový subjekt, přitom je však na daňovém subjektu, aby vznášel k případné nezákonnosti postupu správce daně námitky. Rovnost daňového subjektu garantovaná článkem 37 odst. 3 Listiny by však byla iluzorní, pokud by nebyl sám daňový subjekt obeznámen s tím, že k této výhodě bylo skutečně přihlédnuto a o jakou výhodu se jednalo. Nelze proto připustit výklad, podle kterého postačí, aby byla tato výhoda patrná z daňového spisu a aby se s postupem správce daně seznámil toliko odvolací orgán, případně soudy přezkoumávající postup správce daně, respektive rozhodnutí odvolacího orgánu, a aby se s tímto postupem nemohl seznámit samotný daňový subjekt (...)* Námitky může daňový subjekt relevantně a kvalifikovaně vznášet pouze tehdy, je-li s postupem správce daně seznámen, tedy je-li seznámen i s tím, jakou okolnost správce daně považoval za výhodu pro daňový subjekt“ (in Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu, Svazek 40, Nález č. 74, s. 743). Obdobně se Ústavní soud k věci vyjádřil ve svém nálezu ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05 kde konstatoval, že „*pokud správce daně neobeznámí daňový subjekt s tím, ke kterým výhodám podle § 46 odst. 3 daňového řádu skutečně přihlédl a o jakou výhodu se jednalo, nemůže vůči*

zákonnosti postupu správce daně vznášet daňový subjekt relevantní námitky a jeho postavení v odvolacím řízení je tudíž nerovné. Dochází tak k porušení práva na rovnost zaručeného článkem 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod“ (dostupné na www.judikatura.cz). Sluší pro úplnost zmínit též rozsudek Nejvyššího správního soudu publikovaný pod č. 1223/2007 Sb. NSS, dle kterého „není povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, je však nutné, aby byla ze správního spisu seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit či nikoli“.

Po zrušení prvního rozsudku Ústavním soudem tedy krajský soud rozhodoval o zákonitosti předcházejících rozhodnutí žalovaného za situace, kdy neměl za prokázané, že se stěžovatel s konkrétními skutečnostmi akceptovanými správcem daně jako výhody ani ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu mohl seznámit ještě v řízení před tímto prvostupňovým daňovým orgánem. Za tohoto stavu věci měl již tehdy přistoupit nikoli pouze ke zrušení rozhodnutí žalovaného, ale měl využít svého oprávnění daného mu ustanovením § 78 odst. 3 s. ř. s. a měl přistoupit i ke zrušení jednotlivých dodatečných platebních výměrů. Jiný postup, za situace, kdy je těžkou procesní vadou zatíženo již řízení před prvoinstančním správním orgánem, nemůže zaručit nápravu tohoto stavu, neboť v rámci odvolacího daňového řízení taková vada nemůže být z logiky věci odstraněna. Zatímco rozhodování krajského soudu v předchozím případě (který ovšem není předmětem přezkumu v této věci) lze označit pouze za nedůsledné, ve věci nyní projednávané již rozsudek krajského soudu nemůže z hlediska zákona obstát. Jestliže totiž krajský soud akceptoval postup žalovaného, který nezrušil prvostupňová daňová rozhodnutí a sám potvrdil správnost postupu správce daně při aplikaci ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu, pak tím soud připustil možnost, že daňový subjekt (stěžovatel) se s některými skutečnostmi rozhodnými pro stanovení jeho daňové povinnosti mohl seznámit až v odůvodnění druhoinstančního rozhodnutí, jakkoli tyto skutečnosti byly již předmětem hodnocení prvostupňového orgánu. Takový postup je však v příkrém rozporu se shora uvedenou judikaturou Ústavního soudu a představuje fakticky odepření práva daňového subjektu na dvojinstanční projednání jeho věci. Daňový subjekt tak může se správností tohoto postupu polemizovat poprvé až v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, tedy již mimo rámec správního (daňového) řízení, které je ovšem k tomu primárně určeno.

S ohledem na uvedené skutečnosti tedy Nejvyšší správní soud naznal, že krajský soud nezohlednil stěžovatelem vytýkané vady řízení, které mohly mít vliv na zákonitost jím přezkoumávaných daňových rozhodnutí; jsou tedy mimo jakoukoli pochybnost naplněny kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbylo, než pro důvodnost podané kasační stížnosti rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta před středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. března 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu