



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **M. A.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2005, čj. 10729/110/2004, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 18. 10. 2006, čj. 59 Ca 61/2005 - 42,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 18. 10. 2006, čj. 59 Ca 61/2005 - 42, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 3. 2005 zamítl odvolání žalobce proti třem rozhodnutím Finančního úřadu v Liberci ze dne 6. 1. 2004 (dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob za roky 1996, 1997 a 1998).

Žalobce toto rozhodnutí napadl žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky Liberec, který rozsudkem ze dne 18. 10. 2006, čj. 59 Ca 61/2005 - 42, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud předně uvedl, že poté, co je platební výměr zrušen podle § 50 odst. 6 d. ř., lze ve věci znovu rozhodnout, neboť daňové řízení končí vyměřením daně (byť ve výši 0 Kč) nebo zastavením řízení dle § 27 d. ř. Rozhodnutí stěžovatele ze dne 2. 8. 2002 takovým rozhodnutím nebylo a netvořilo překážku věci rozhodnuté ve smyslu § 27 odst. 1 písm. e) d. ř. Krajský soud dále konstatoval, že správce daně nepochybil, pokud poukázal na reálný rozpor mezi žalobcem předkládaným účetnictvím a zjištěními správce daně

plynoucími zejména z místního šetření v roce 2001 a z poznámek o prodejních cenách uvedených žalobcem na fakturách. Zjištění, že podle účetnictví nedosahovala marže 10 %, zatímco podle závěrů správce daně mohla dosahovat až 30 %, považoval soud za natolik zásadní a reálně podložené, že ho lze považovat za skutečnosti vyvracející věrohodnost účetnictví ve smyslu § 31 odst. 8 d. ř. Správce daně byl proto oprávněn žalobce vyzvat, aby tyto pochybnosti odstranil. V případě, že tak žalobce neučinil, byl na místě postup podle § 31 odst. 5 d. ř.

Krajský soud však dospěl k závěru, že jak správce daně, tak i žalovaný při svém rozhodování vycházeli z dokazování provedeného po 2. 8. 2002, přičemž tato jejich činnost byla fakticky opakováním daňové kontroly. Tu sice opakovat lze, nicméně pouze za splnění podmínek pro obnovu řízení. Ta nemusí být formálně povolena. Je ale zapotřebí, aby z předmětu opakované daňové kontroly bylo patrné, že není totožný s předmětem předchozí daňové kontroly, ale že je založen na nových důvodech a skutečnostech. Tyto zásady správce daně pominul, neboť v průběhu daňové kontroly zahájené v prosinci roku 2000, jakož i v dalších výzvách a při dalších úkonech správce daně byl žalobce upozorňován na to, že předmětem řízení je zjišťování marže za jednotlivá zdaňovací období. I po zrušení dodatečných platebních výměrů 2. 8. 2002 byly znovu prověřovány tytéž skutečnosti jako při předchozí daňové kontrole. V této souvislosti je nevýznamné, že výzvy z roku 2003 obsahují odkaz na § 43 d. ř., protože tato vada je toliko formální nemající vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Faktické opakování daňové kontroly je závažnou vadou řízení, pro kterou krajský soud rozhodnutí stěžovatele podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil.

Žalovaný (stěžovatel) podal proti tomuto rozsudku kasační stížnost. V souladu s § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. stěžovatel namítl, že soud nesprávně posoudil právní otázku, jaké úkony správce daně lze považovat za opakovanou daňovou kontrolu.

Soud nesprávně vyložil ustanovení § 16 daňového řádu ve vztahu k § 1 odst. 2 a § 46 téhož zákona a označil postup správce daně, který po zrušení dodatečných platebních výměrů zaslal žalobci výzvy k odstranění pochybností, za faktické opakování daňové kontroly. Ve výzvách však bylo uvedeno ustanovení § 31 odst. 9 d. ř., které obecně upravuje povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, k jejich prokázání byl vyzván a nikoli ustanovení § 16 d. ř., které upravuje daňovou kontrolu. Tyto výzvy vydal stěžovatel poté, co v odvolacím řízení z procesních důvodů zrušil dodatečné platební výměry (zjistil totiž, že zatímco ze zprávy o daňové kontrole plyne, že daň byla stanovena dokazováním, ze správní spisu vyplynulo, že daň byla stanovena podle pomůcek). Zrušení platebních výměrů však nemělo vliv na to, že podle výsledků daňové kontroly byla daň vyměřena v nesprávné výši; tuto daň pak byl správce daně v souladu s § 46 odst. 7 d. ř. povinen doměřit ve správné výši. Aby tak mohl učinit, musel provést daňové řízení směřující ke zjištění, zda jsou podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, což nemohl učinit jinak, než vydáním nových výzev. Stěžovatel také poukázal na to, že pokud by dodatečné platební výměry z roku 2001 zrušil v přezkumném řízení soud, jistě by nezpochybnil možnost správce daně provést další dokazování.

Konečně i Ústavní soud v usnesení ze dne 25. 1. 2006, sp. zn. ÚS 410/05, konstatoval, že po zrušení rozhodnutí správního orgánu soudem není dokončeno

vyměřovací řízení po již jednou ukončené daňové kontrole a je nutné umožnit správci daně daň znovu vyměřit. V té souvislosti stěžovatel poznamenává, že není možné, aby měl správce daně větší možnost odstranit vady řízení a stanovit daň ve správné výši v případě, kdy bude jeho rozhodnutí zrušeno soudem, oproti případu, kdy vady řízení odstraní sám v odvolacím řízení. V tomto odvolacím řízení přitom stěžovatel postupoval podle § 50 odst. 3 d. ř., a byl tedy oprávněn odstraňovat vady řízení, nebo to uložit správci daně.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že všechny výzvy, které mu byly adresovány, byly vystaveny na základě § 43 d. ř. Jelikož vytykáací řízení předchází vlastnímu vyměření daně a zde byla daň vyměřena konkludentně podle § 46 odst. 5 d. ř. daleko dříve, byla rozhodnutí vydaná na základě těchto výzev nezákonná. Touto námitkou se však krajský soud nezabýval. Není pak podstatné, zda výzva obsahuje odkaz na § 16 d. ř.; rozhodující je totiž její obsah, z něhož je zřejmé, že správce daně přezkoumával stejné skutečnosti jako v daňové kontrole.

Žalobce nesouhlasil s krajským soudem, který neshledal nic nesprávného na porovnáním průměrné marže u vybraného zboží zjištěné správcem daně v roce 2001 a skutečnými maržemi v letech 1996 – 1998. Uvedl, že správci daně i stěžovateli opakovaně vysvětlil a na modelovém příkladu prokázal, že výpočty správce daně nevedou ke zjištění skutečně dosažených příjmů. Tato vysvětlení ovšem správce daně i stěžovatel ignorovali. Pominuli přitom, že se jim nepodařilo prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost jediného konkrétního účetního dokladu.

Žalobce rovněž namítl, že stěžovatel, který v odvolacím řízení postupoval podle § 50 odst. 3 d. ř., byl oprávněn doplňovat výsledky daňového řízení a odstraňovat vady řízení jen v rámci odvolacího řízení, byť prostřednictvím správce daně. Není však přípustné, aby odstranění vad řízení uložil správci daně v rozhodnutí, kterým se odvolací řízení končí. Ve vztahu k této argumentaci žalobce soud uvedl, že řízení ukončeno není a nic nebrání tomu, aby byla daň stanovena; pominul přitom, že při uplatňování stání moci správními orgány nepostačí, aby zákonná ustanovení určitému postupu nebránila, ale je nutné, aby jej výslovně předpokládala. V tomto duchu je pak bezpředmětný odkaz stěžovatele na usnesení ústavního soudu, neboť to se zabývá postupem správního orgánu poté, co bylo jeho rozhodnutí zrušeno soudem, a analogie pro případ, kdy rozhodnutí ruší správní orgán, tu není možná. Zatímco soudní řád správní upravuje postup, kdy soud zruší rozhodnutí správního orgánu a vrátí jej k dalšímu řízení, daňový řád odvolacímu orgánu žádnou takovou kompetenci nedává, a proto jeho rozhodnutí musí vždy být meritorní. Toto omezení odvolacího orgánu je vyváženo právě možností doplňovat výsledky daňového řízení, odstraňovat vady.

Ze správního spisu vyplynuly tyto pro věc podstatné skutečnosti:

V prosinci roku 2000 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za roky 1996, 1997 a 1998. Zpráva o daňové kontrole byla se žalobcem projednána dne 23. 8. 2001 a dne 3. 9. 2001 byly na základě této zprávy vydány dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za rok 1996, 1997 a 1998. Tyto platební výměry stěžovatel svými rozhodnutími 2. 8. 2002 zrušil. V odůvodnění vždy konstatoval, že doměřená daň (daňová ztráta) byla nesprávně stanovena dokazováním,

neboť okolnosti případu a způsob doměření daně (daňové ztráty) odpovídá postupu podle § 31 odst. 5 d. ř., tj. stanovení daně podle pomůcek. Pro tuto procesní vadu tedy stěžovatel dodatečné platební výměry zrušil s tím, že tím nedošlo k ukončení daňového řízení, neboť nebyla daň (daňová ztráta) dodatečně doměřena a toto právo správci daně nezaniklo.

Dne 27. 1. 2003 vydal správce daně výzvy podle § 43 d. ř., a to pro všechna tři sporná zdaňovací období. Co do obsahu velmi podobné výzvy obsahující rovněž odkaz na § 43 d. ř. vydal správce daně také dne 10. 4. 2003. Správce daně vyjádřil pochybnost ohledně příliš nízkých marží (7,12 % v roce 1996, 16,41 % v roce 1997 a 19,63 % v roce 1998); přitom při místním šetření dne 22. 3. 2001 správce daně zjistil po srovnání cen nakoupeného a prodávaného zboží u 21 skupin zboží marži ve výši 35 %. Rovněž na 24 dokladech z počátku roku 1997 zjistil marži ve výši 26,51 %. Správce daně tedy žalobce vyzval, aby předložil důkazní prostředky rozhodné pro zjištění správné výše tržeb a prokazující v souladu s § 31 odst. 9 d. ř. správnost, pravdivost a úplnost skutečností uvedených v daňovém přiznání.

Ve dnech 25. 2. 2003, 29. 4. 2003 pak proběhla ústní jednání, při nichž žalobce předkládal svá vyjádření k výzvám. Ve dnech 17. 9. 2003 a 25. 11. 2003 pak proběhla další ústní jednání; k těmto ústním jednáním byl žalobce předvoláván podle § 29 odst. 1 v návaznosti na § 16 d. ř., přičemž předvolání bylo označeno jako „předvolání k daňové kontrole“ a bylo zde uvedeno, že projednáváno bude doplnění daňové kontroly.

Při těchto ústních jednáních správce daně konstatoval, že žalobce mimo evidence žetonů, požadované důkazní prostředky nepředložil a není tedy možno stanovit daň dokazováním. Daň tedy byla stanovena podle pomůcek, a to formou úředního záznamu do spisu; s podklady úředního záznamu byl žalobce seznámen.

Dne 6. 1. 2004 správce daně vydal dodatečné platební výměry, v nichž žalobci podle pomůcek vyměřil na dani z příjmů fyzických osob za rok 1996 daňovou ztrátu 157 620 Kč, za rok 1997 daň ve výši 277 816 Kč a za rok 1998 daň ve výši 78 092 Kč a daňovou ztrátu ve výši 60 269 Kč. Žalobce se proti těmto platebním výměrům odvolal a žalovaný tato odvolání jedním rozhodnutím ze dne 31. 3. 2005 zamítl.

Nejvyšší správní soud o věci uvažil takto:

Krajský soud, který rozhodnutí žalovaného zrušil, svůj rozsudek odůvodnil tím, že jak správce daně, tak i stěžovatel při svém rozhodování vycházeli z dokazování provedeného po 2. 8. 2002, přičemž tato jejich činnost byla fakticky opakováním daňové kontroly, pro kterou nebyly splněny požadované podmínky. Krajský soud ale také uvedl, že poté, co je platební výměr zrušen podle § 50 odst. 6 d. ř., lze ve věci znovu rozhodnout, neboť daňové řízení končí vyměřením daně (byť ve výši 0 Kč) nebo zastavením řízení dle § 27 d. ř. Rozhodnutí stěžovatele ze dne 2. 8. 2002 takovým rozhodnutím nebylo a netvořilo překážku věci rozhodnuté ve smyslu § 27 odst. 1 písm. e) d. ř.

Pro posledně uvedenou úvahu pak tříčlenný senát věc předložil rozšířenému senátu, neboť zjistil, že v řízení je třeba řešit otázku charakteru a právních následků rozhodnutí

stěžovatele ze dne 2. 8. 2002, kterým byly podle § 50 odst. 6 d. ř. zrušeny platební výměry (šlo mj. o jednu ze žalobních námitek). Dosavadní judikatura tuto otázku řešila rozdílně.

Rozšířený senát o věci rozhodl usnesením ze dne 14. 4. 2009; vyslovil tyto právní věty:

„I. 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.

II. 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. 5 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.

III. 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.

IV. 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.

V. Zruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávně uvedených důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení. Obstojí-li však důvody v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Pro správní orgán je pak závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu.“

V důvodech se pro stručnost odkazuje na obsáhlé odůvodnění rozhodnutí rozšířeného senátu. Již ze samotných právních vět je ale patrné, že úvaha, kterou ohledně rozhodnutí ze dne 2. 8. 2002 provedl krajský soud nebyla správná. Krajský soud měl právě pro uvedenou vadu řízení rozhodnutí stěžovatele pro nezákonnost zrušit, neboť žalobní námitka namítající, že již rozhodnutím ze dne 2. 8. 2002 bylo daňové řízení ukončeno a že poté již nebylo možné vést další řízení a vydat další platební výměry, byla v žalobě obsažena.

Krajský soud pak sice rozhodnutí stěžovatele zrušil, učinil tak však z jiných důvodů. S ohledem na právní větu V. je proto třeba posoudit, zda i přes popsanou nesprávnost v úvahách krajského soudu, výrok rozsudku ob stojí a postačí v této části rozsudku nesprávné důvody nahradit.

Z rozsudku krajského soudu plyne, že soud rozhodnutí stěžovatele zrušil proto, že jak správce daně, tak i stěžovatel při svém rozhodování vycházeli z dokazování provedeného po 2. 8. 2002, přičemž tato jejich činnost byla fakticky opakováním daňové kontroly, pro které v daném případě nebyly splněny podmínky. Vychází-li tato úvaha z toho, že po 2. 8. 2002 bylo možné v řízení pokračovat, nelze ji hodnotit jako správnou. Nelze stěžovateli přiznat právo na pokračování v řízení a současně mu zapovědět činit jakékoli kroky směřující k vyměření daně, resp. mu povolit jen ty, které nemají nic společného s původním předmětem řízení. To by bylo nelogické a nesprávné. Ukazuje se tedy, že ačkoli krajský soud rozhodnutí stěžovatele správně zrušil, důvody, pro které tak učinil, neobstojí.

Podstatné je také to, že pokud by nesprávná úvaha ohledně charakteru a právních následků rozhodnutí stěžovatele ze dne 2. 8. 2002, byla nahrazena úvahou správnou, ztratily by veškeré další úvahy krajského soudu své opodstatnění, neboť podle nového názoru poté, co bylo vydáno sporné rozhodnutí, bylo řízení ukončeno. Pokud by zůstaly v platnosti úvahy o povaze dalších kroků stěžovatele, šlo by o rozhodnutí zcela rozporné.

Nejvyšší správní soud proto rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm pak krajský soud při respektování shora uvedeného právního názoru rozhodnutí stěžovatele opět zruší a věc stěžovateli vrátí k dalšímu řízení.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. července 2009

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu