



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **Z. V.**, zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 3. 2007, č. j. 3857/07-1300-106187 a č. j. 4043/07-1300-106187 a ze dne 2. 3. 2007, č. j. 4045/07-1300-106187, č. j. 4046/07-1300-106187, č. j. 4048/07-1300-106187, č. j. 4051/07-1300-106187, č. j. 4053/07-1300-106187, č. j. 4055/07-1300-106187, č. j. 4056/07-1300-106187, č. j. 4058/07-1300-106187, č. j. 4060/07-1300-106187 a č. j. 4061/07-1300-106187, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 12. 2008, č. j. 9 Ca 191/2007 - 94,

takto:

- I. Kasační stížnost proti části výroku č. I. rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 12. 2008, č. j. 9 Ca 191/2007 - 94, již byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 3. 2007, č. j. 4043/07-1300-106187, a ze dne 2. 3. 2007, č. j. 4045/07-1300-106187, č. j. 4053/07-1300-106187 a č. j. 4061/07-1300-106187, a proti související části výroku č. II. téhož rozsudku, **se zamítá.**
- II. V ostatním **se** rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 3. 12. 2008, č. j. 9 Ca 191/2007 - 94, **zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- III. Žalobce **n e m á** v rozsahu, v němž byla kasační stížnost zamítnuta, právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

IV. Žalovanému se v rozsahu, v němž byla kasační stížnost zamítnuta, **nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

1. Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále též „žalobce“) domáhal zrušení pravomocného rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 12. 2008, č. j. 9 Ca 191/2007 - 94, kterým soud zamítl jeho žalobu proti v záhlaví uvedeným rozhodnutím žalovaného; jimi žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutím o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 1998, tedy za měsíce leden až prosinec roku 1998.

2. Žalobce se žalobou domáhal jejich zrušení, namítal zejména, že dodatečné platební výměry byly nezákonnými, neboť správní orgány rozhodovaly opakovaně o tomtéž; pochybily, jestliže nejprve samy zrušily platební výměry, tedy rozhodnutí prvního stupně a poté je vydaly znovu. Je nerozhodné, že tak v mnoha případech činily poté, co městský soud v předcházejícím soudním řízení zrušil všechna rozhodnutí žalovaného, týkající se této daně a zdaňovacích období leden – prosinec 1998, v některých případech pak zrušil i jim předcházející platební výměry (tedy rozhodnutí prvoinstanční). Dále pak žalobce namítal, že, je-li daň stanovena za užití pomůcek, jak tomu bylo v tomto případě, musí být stanovena ve shodě s § 31 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), dostatečně spolehlivě. V souzeném případě tomu tak však nebylo, správce daně si neobstaral dostatek řádných podkladů pro spolehlivé stanovení daně.

3. Městský soud v Praze žalobu zamítl, v odůvodnění uvedl zejména, že již z předcházejících soudních řízení je postaveno na jisto, že žalobce k prokázání své daňové povinnosti za jednotlivá období roku 1998 nepředložil v rámci daňového řízení dostatek důkazů; správce daně měl k dispozici pouze zrekonstruované účetnictví, daňová přiznání a žalobcova vyjádření; pro nedostatek důkazů správce daně nemohl (dle předchozího rozsudku Nejvyššího správního soudu) stanovit základ daně a daň dokazováním; proto ji nyní stanovil za užití pomůcek.

4. Jestliže tedy v předchozím řízení soudy dospěly k závěru, že nebyl zvolen vhodný způsob stanovení daně, v žádném případě to nemůže znamenat, že daň již nelze opakovaně stanovit. Naopak, správní orgány jsou vázány § 2 odst. 2 daňového řádu, podle něhož jsou povinny usilovat o dosažení cíle daňového řízení, tedy stanovení daně ve správné výši. Proto poté, co soud zrušil rozhodnutí žalovaného (v některých případech i rozhodnutí správce daně prvního stupně), mohl v řízení pokračovat a stanovit daň. V žádném případě se nejedná o překážku *rei iudicatae*, jak namítá žalobce.

5. Soud dále zdůraznil, že správným je i takový postup žalovaného, který poté, co soud zrušil pouze jeho rozhodnutí (a rozhodnutí správce daně prvního stupně ponechal, nezrušil), sám zruší prvoinstanční rozhodnutí a věc vrátí správci daně prvního stupně k dalšímu řízení.

6. K zachování podmínek při stanovení daně za užití pomůcek soud uvedl, že ani v tomto ohledu neshledal pochybení. Užitý způsob stanovení daně je po dokazování druhou další možností jejího stanovení, obsahuje v sobě logicky vzdálenější stupeň pravděpodobnosti, že stanovená daň bude odpovídat daňovým poměrům žalobce. S tím ovšem musí být daňový subjekt, který nemá kompletní účetnictví a jeho část je navíc nevěrohodná (sám žalobce připouští že bylo zfalšováno účetní) srozuměn. Žalobce s tímto ostatně srozuměn byl, protože po celou dobu daňového i soudního řízení odmítal dokazování a domáhal se stanovení daně podle pomůcek. Za tohoto stavu je ovšem již na úvaze správce daně, jakých pomůcek pro stanovení daně využije. Judikatura Nejvyššího správního soudu, jakož i krajských soudů modifikovala pravidla pro užití pomůcek. Soudy shodně vyslovily, že nemůže být užitá toliko metoda, která zjevně nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu proto, že obsahuje závažné početní chyby, vychází z nesprávných údajů či odporuje elementárním zásadám logického myšlení. Meze uvážení správce daně při užití této metody stanovení daně jsou dány zejména ústavními principy nediskriminace a zákazu libovůle, správní soudy jsou pak povolány k tomu, aby zkoumaly, zda správní orgány z těchto mezí nevybočily a nebo správní uvážení nezneužily.

7. V souzeném případě správce daně využil údajů a vyjádření, které mu poskytl sám žalobce; údaje ohledně daně na výstupu převzal správce daně z daňového přiznání, neboť je považoval za nejbližší osvětlující daňové poměry žalobce u daně na výstupu. Žalobce v řízení předložil zrekonstruované účetnictví se zahrnutím faktur se sníženou sazbou a ze správního spisu vyplývá, že existovaly i faktury se základní sazbou, žalobce následně oznámil jejich ztrátu a nebyly zahrnuty do zrekonstruovaného účetnictví. Správce daně tedy nemohl ověřit hodnotu plnění se základní sazbou, avšak mohl vzít v úvahu, že žalobce taková plnění uskutečňoval. Proto hodnotu takových plnění stanovil poměrem k hodnotě zdanitelných plnění se sníženou sazbou, které převzal ze zrekonstruovaného účetnictví v porovnání s daňovým přiznáním. Způsob stanovení daně je pak zřejmý z listiny označené „Daň stanovená podle pomůcek“. Skutečnost o tom, podle jakých pomůcek správce daně postupoval je tedy zřejmá ze správního spisu. Odkaz žalobce na nenaplnění podmínek § 46 odst. 3 daňového řádu v obecné poloze je tedy v tomto ohledu irelevantní.

8. Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a domáhal se jeho zrušení. Poukázal na nesprávný závěr soudu týkající se postupu správce daně, který vydal předmětné dodatečné platební výměry znovu poté, co byly zrušeny buďto soudem a nebo žalovaným. Trvá na tom, že takový postup je v rozporu se zákonem. Žalovaný dodatečné platební výměry za měsíce leden, duben, květen, červen, srpen, září, říjen a listopad 1998 svými rozhodnutími zrušil a rozhodl ve věci znovu. To je však v rozporu s § 50 odst. 6 daňového řádu, který takový postup neumožňuje. Zruší-li totiž žalovaný rozhodnutí správce daně prvního stupně, činí tak s definitivním dopadem. Nemůže již věc vrátit správci daně k dalšímu rozhodnutí. O stejnou situaci se pak jedná i tehdy, kdy jsou rozhodnutí prvního stupně zrušena soudem. I tehdy je totiž ukončené řízení o konkrétní dani za konkrétní zdaňovací období a daň již nelze žádným způsobem stanovit znovu. V tomto ohledu stěžovatel odkázal na názor vyjádřený Nejvyšším správním soudem

v rozsudku sp. zn. 6 Afs 3/2004 a upozornil, že danou tematikou se zabýval i rozšířený senát, který se k názoru zde vyslovenému rovněž přiklonil.

9. Stěžovatel upozornil, že dodatečný platební výměr za období leden 1998 byl navíc vydán po uplynutí prekluzivní lhůty. Ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 lhůta pro vyměření daně za toto období uplynula dnem 31. 1. 2001 a zahájení daňové kontroly, způsobilé běh lhůty přerušit, nastalo až dne 15. 2. 2001.

10. Závěrem uvedl, že nesouhlasí s názorem soudu, že daň byla stanovena dostatečně spolehlivě a byly tak naplněny podmínky § 46 odst. 3 daňového řádu. Správce daně měl totiž v tomto ohledu přihlídnout i k tomu, že účetní U. falšovala faktury, o čemž správce daně byl informován. Proto nemohla být daň stanovena dostatečně spolehlivě.

11. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení a stěžovateli byly přiznány náklady řízení.

12. Žalovaný se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

13. Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je zčásti důvodná.

14. Stěžovatel *de facto* brojí proti postupu žalovaného; ten (po předchozích rozsudcích městského soudu) byl zavázán k postupu, který z těchto rozsudků plynul. Vázán byl především ke změně metody stanovení daně za předmětná jednotlivá zdaňovací období.

15. V případech zdaňovacích období leden, duben, květen, červen, srpen, září, říjen a listopad 1998 totiž městský soud v dřívějším řízení rozsudky zrušil pouze rozhodnutí žalovaného, dodatečné platební výměry jim předcházející ponechal v platnosti. Žalovaný sám následně svými rozhodnutími zrušil dodatečné platební výměry k těmto zdaňovacím obdobím se vztahující a věci vrátil k dalšímu postupu správnímu orgánu první instance. Ty poté vydaly nová rozhodnutí ve věci; o odvoláních proti nim rozhodl žalovaný nyní přezkoumávanými rozhodnutími.

16. V ostatních případech – pro zdaňovací období únor, březen, červenec a prosinec 1998 soud zrušil jak rozhodnutí žalovaného, tak i dodatečné platební výměry, tedy rozhodnutí správce daně první instance. V těchto případech pokračovaly v řízení správní orgány první instance, vydaly dodatečné platební výměry; pro stanovení daně využily metodu, kterou soud v rozsudcích preferoval. O odvoláních proti těmto rozhodnutím pak rozhodl žalovaný rozhodnutími, jež jsou nyní předmětem žaloby.

17. K posouzení kasačním soudem je proto postup žalovaného poté, co městský soud v předchozích rozsudcích zrušil jeho rozhodnutí, vyslovil, že dříve zvolená metoda stanovení daně je nesprávná a zavázal žalovaného ke stanovení daně metodou odlišnou (za užití pomůcek postupem podle § 31 odst. 5 daňového řádu).

18. Podstatné pro věc je především usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, které část uvedené problematiky řeší. Usnesení bylo sice vydáno až

poté, co městský soud v nyní souzené věci rozhodoval a nemohly mu být tedy závěry zde učiněné známy, nicméně, pokud nyní rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti, vznášející právě tyto otázky vztahující se k dané problematice, je závěry rozšířeného senátu vázán.

19. Rozšířený senát v uvedeném usnesení řešil, 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 a zda v případě nepřipustnosti nového rozhodnutí po zrušení platebního výměru, je toto nové rozhodnutí správce daně rozhodnutím nicotným nebo nezákonným. Zabýval se tedy pouze otázkami postupů obou instancí uvnitř daňového řízení. Vycházel při tom z následujících úvah:

20. ...“ Odvolání jako řádný opravný prostředek zajišťuje dvojinstančnost správního řízení a byť i daňové řízení je řízením správním, je zde funkce odvolání koncipována odlišně. Obecně má totiž odvolání dva účinky: *suspenzivní a devolutivní*. Daňový řád však vylučuje účinek *suspenzivní* (odkladný) a v podstatě tím zajišťuje platbu daně bez ohledu na odvolací řízení. Byť je tedy o dani rozhodnuto až právní mocí odvolacího rozhodnutí (bylo-li odvolání podáno), vykonatelným je platební výměr poté, kdy byl daňovému subjektu řádně sdělen.

...Rozsah přezkumu je sice v základu vymezen odvolacími námitkami, není jimi však omezen. Odvolací orgán je oprávněn řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady. To může činit sám nebo prostřednictvím správce daně prvního stupně. Vzhledem k tomu, že zákon nestanoví, kdy je na místě, aby tak učinil sám, a kdy tak má učinit prostřednictvím správce daně prvního stupně, je na jeho úvaze, kterou možnost zvolí, přičemž rozhodující je zejména rozsah nezbytného doplnění řízení. Vycházet je třeba z toho, že i při doplnění řízení musí být respektováno právo daňového subjektu na součinnost, což bude zpravidla lépe zajištěno při doplnění řízení v dosahu daňového subjektu, tedy u správce daně prvního stupně. V rámci tohoto doplnění mohou vyjít najevo i skutečnosti, které v odvolání uplatněny nebyly a mohou svědčit jak ve prospěch, tak i v neprospěch odvolatele. Daňový řád pro případ skutečností odůvodňujících stanovení vyšší daně, výslovně umožňuje odvolacímu orgánu překročit odvolací návrh. Neplatí tak zde zásada zákazu reformace *in peius*.

V případě, že byla daň stanovena dokazováním, odvolací orgán po přezkoumání důvodnosti odvolání postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu pak podle odst. 6 téhož ustanovení podle výsledku tohoto přezkoumání včetně případného doplnění řízení, rozhodnutí v odůvodněných případech změnit nebo zrušit, jinak odvolání zamítnout.

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 zamítnout. V opačném případě rozhodnutí změnit nebo zrušit. 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.

...Důvodem k odlišnému postupu je skutečnost, že stanovení daně podle pomůcek je způsobem náhradním, užívaným při nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu. Proto je zde vyloučeno zkoumání úplnosti dokazování a z něho plynoucí závěry pro stanovení daně. Ovšem zdánlivé omezení přezkumu pouze na skutečnost, zda bylo správně postupováno podle pomůcek, již bylo překonáno výše uvedenou judikaturou k nárokům, jež je třeba klást na pomůcky. Odvolací orgán se tedy nemůže omezit pouze na podmínky stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5), ale k odvolací námitce je povinen vážit i kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a dále, zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (že mu neumožnil se s pomůckami seznámit).

...Veškerá tato zjištění mohou být důvodem jednak k vrácení věci správci daně prvního stupně k postupu podle § 49 odst. 1 daňového řádu, tedy k vyhovění odvolání v rámci autoremedury, přičemž toto vrácení je pouhým procesním postupem v rámci téhož odvolacího řízení, anebo odvolací orgán zamítne odvolání pro neodůvodněnost, případně platební výměr změni nebo zruší.

...Daňový řád nezná možnost zrušení platebního výměru a vrácení věci správci daně prvního stupně k dalšímu řízení. Z toho plyne, 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. Bylo-li by toto rozhodnutí spojeno jen se zjištěním, že daň neměla být stanovena podle pomůcek, jak tvrdí žalovaný, nebyla by tu žádná možnost pro rozhodnutí v případech, kdy sice daňový subjekt neunesl důkazní povinnost, ale kdy daň ani při použití pomůcek neměla být vyměřena vůbec. Z tohoto hlediska je třeba možnost zrušení rozhodnutí podle odst. 5 chápat jako obdobu možnosti zrušení podle odst. 6 citovaného ustanovení.“

Rozšířený senát tak v této otázce dospěl k závěru, že rozhodnutím odvolacího orgánu o zrušení platebního výměru daňové řízení končí a toto rozhodnutí zakládá překážku věci rozhodnuté.

Uvedl dále, že *...“vady postupu či rozhodnutí správce daně musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení cestou autoremedury nebo postupem odvolacího orgánu podle § 50 odst. 3 daňového řádu, který se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním, tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek. V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně.*

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.“

21. V souzené věci důsledky usnesení rozšířeného senátu dopadají zcela na rozhodnutí žalovaného, jimiž rozhodoval o dodatečně doměřené dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, duben, květen, červen, srpen, září, říjen a listopad 1998. V těchto případech totiž městský soud v dřívějším řízení rozsudky zrušil pouze rozhodnutí žalovaného, dodatečné platební výměry jim předcházející ponechal v platnosti a žalovaný sám následně svými rozhodnutími zrušil dodatečné platební výměry k těmto zdaňovacím období se vztahující a věci vrátil k dalšímu postupu správnímu orgánu první instance.

22. Rozhodnutí žalovaného, stanovující předmětnou daň za leden 1998 městský soud zrušil rozsudkem ze dne 29. 3. 2005, č. j. 8 Ca 22/2005 - 81. Žalovaný, místo aby rozhodl o věci sám s konečnou platností, zrušil nejprve dodatečný platební výměr za leden rozhodnutím ze dne 24. 2. 2006, č. j. FŘ 2455/13/06, a věc vrátil k dalšímu postupu správci daně prvního stupně. Ten poté, co řízení doplnil, vydal nové rozhodnutí vztahující se k předmětné daňové povinnosti za leden 1998 (ze dne 3. 8. 2006, č. j. 220654/06/009914/5761), to bylo napadeno odvoláním, o kterém poté rozhodl žalovaný nyní žalobou napadeným rozhodnutím. Zcela shodně tomu tak bylo v případech rozhodnutí o dani za zdaňovací období duben, květen, červen, srpen, září, říjen a listopad 1998 a proto i na ně bez výjimky dopadá závěr rozšířeného senátu; tato rozhodnutí jsou rozhodnutími nezákonnými. Ve všech těchto případech žalovaný sám zatížil svým nezákonným postupem celé řízení a nová rozhodnutí, která z těchto řízení vzešla jsou rozhodnutími nezákonnými.

23. Podstatné pro celou množinu těchto rozhodnutí je to, že městský soud po zrušení rozhodnutí žalovaného mu vrátil věc k dalšímu řízení. Věci se tak vrátily do daňového řízení, do procesního stadia odvolacího řízení. Jinými slovy, v daňovém řízení existovaly dodatečné platební výměry za předmětná zdaňovací období daně z přidané hodnoty a odvolání, jimiž žalobce proti nim brojil. Bylo proto nyní na žalovaném, aby o odvoláních rozhodl v rámci odvolacího řízení (postupem naznačeným shora usnesením rozšířeného senátu) a ne věci rušil a nutil správce daně první instance k vydání nových rozhodnutí ve věci.

24. V daném ohledu proto Nejvyšší správní soud považuje výtky žalobce za důvodné a rozsudek městského soudu v tomto rozsahu, z důvodů nesprávně posouzeného procesního postupu, jež je v rozporu se závěry rozšířeného senátu, zrušil. Žalobcem uplatněná námitka prekluze práva doměřit daň za zdaňovací období leden 1998 je tak bezpředmětná, neboť nezákonnost rozhodnutí správních orgánů o dani za leden 1998 byla vyslovena již z jiného důvodu.

25. Odlišná situace však nastala v případech rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2007, č. j. 4043/07-1300-106187 (zdaňovací období únor 1998) a ze dne 2. 3. 2007, č. j. 4045/07-1300-106187 (zdaňovací období březen 1998), č. j. 4053/07-1300-106187 (zdaňovací období červenec 1998) a č. j. 4061/07-1300-106187 (zdaňovací období prosinec 1998). Ve všech těchto případech shodně totiž městský soud zrušil nejen napadená rozhodnutí žalovaného, ale i jim předcházející dodatečné platební výměry.

26. V těchto případech využil jiný senát městského soudu svého oprávnění, plynoucího mu z § 78 odst. 3 s. ř. s. a zrušil nejen rozhodnutí žalovaného, ale i dodatečné platební výměry, jež mu předcházely. Uvážil, že má-li být v daňovém řízení změněna metoda stanovení daně, bude vhodnější, provede-li to správce daně první instance.

27. Správní orgány, vázány právním názorem městského soudu ve shora uvedených případech tedy vycházely z toho, že doměření daně je na místě, neboť zde existují pro takový postup zákonné důvody, avšak s nutností změnit metodu stanovení daně. Vydaly tedy nová rozhodnutí ve věci.

28. Žalobce však považuje i takový postup za nezákonný a nová rozhodnutí ve věci za nicotná, popřípadě též nezákonná. Tento žalobcův názor však Nejvyšší správní soud nesdílí.

29. Zrušením platebních výměrů soudem pro nesprávně zvolenou metodu stanovení daně, bylo *de facto* daňové řízení vráceno do fáze vyměřovací před správce daně prvního stupně - v něm pak správce daně prvního stupně, vázán názorem městského soudu, měl pro stanovení daně zvolit odlišnou, soudem navrženou metodu (pomůcky) a při zachování dalších podmínek pro stanovení daně tímto způsobem rozhodnout, vydat dodatečné platební výměry k dani za příslušná zdaňovací období. Podstatné v této souvislosti bylo, že městský soud nezrušil rozhodnutí odvolacího orgánu a dodatečné platební výměry proto, že daň neměla být doměřena vůbec.

30. Odlišnost v postupech, kdy soud k žalobě zruší pouze rozhodnutí žalovaného a kdy zruší jak rozhodnutí žalovaného, tak i rozhodnutí správce daně prvního stupně, spočívá především v tom, do jaké fáze daňového řízení se po zrušujícím rozsudku věc dostává zpět.

31. Zruší-li soud pouze rozhodnutí žalovaného (prvoinstanční rozhodnutí ponechá) a věc vrátí žalovanému k dalšímu řízení, pak se věc vrací do fáze otevřeného odvolacího řízení, jež je třeba ukončit. Jak ostatně plyne i ze shora uvedeného rozsudku rozšířeného senátu, odvolací orgán má ve shodě s § 50 odst. 3, popř. odst. 5 daňového řádu několik možností postupu, v žádném případě však nemůže rozhodnutí první instance zrušit a věc vrátit této instanci k dalšímu řízení. K takovému postupu, či výroku jej daňový řád vůbec nezmocňuje. To by mohl udělat jen tehdy, dospěl-li by k závěru, že daň neměla být vyměřena vůbec. Proto také byl v části, kde městský soud takovému nesprávnému postupu přivolil, rozsudek zrušen (viz výše).

32. Zruší-li však soud jak rozhodnutí žalovaného, tak i jemu předcházející rozhodnutí první instance, vrací se věc do fáze vyměřovacího řízení, o věci není tedy dosud rozhodnuto a nevysloví-li současně soud, že daň za uvedená zdaňovací období neměla být vyměřena vůbec, pak správní orgány musí v řízení pokračovat. V tomto ohledu tedy pokračují ve vyměřovacím řízení, k jehož vedení je funkčně příslušný správce daně prvního stupně. Ten je vázán i obecnými ustanoveními daňového řádu. Podle jeho § 2 odst. 2 správce daně usilují o naplnění cíle řízení, jímž je stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly kráceny daňové příjmy. Jinou cestu, nežli vydání rozhodnutí ve věci ve vyměřovacím řízení v takových případech nelze nalézt.

33. Pokud tedy správce daně prvního stupně vydal (po zrušujícím rozsudku) nová rozhodnutí o dani za zdaňovací období únor, březen, červenec a prosinec 1998 postupoval v souladu s procesní logikou ovládající daňové řízení. V tomto rozsahu Nejvyšší správní soud odmítá správnost kasační námitky a ztotožňuje se se závěry městského soudu.

34. Nejvyšší správní soud na tomto místě ještě uvádí [byť na okraj, neboť procesně se již nemohl věnovat posuzování postupu městského soudu, který v předchozích řízeních (v roce 2005) rušil nejen rozhodnutí žalovaného, ale i jemu předcházející rozhodnutí správce daně první instance], že si je vědom vlastní judikatury danou problematikou se rovněž zabývající. Jedná se konkrétně o rozsudek ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 113/2006 - 70, jímž osmý senát zrušil rozsudek krajského soudu z důvodu, že tento soud zrušil kromě rozhodnutí odvolacího orgánu i dodatečný platební výměr správce daně prvního stupně. Osmý senát přitom konstatoval, že pokud krajský soud takto postupoval z důvodů potřeby doplnění dokazování (výslechu svědků), pak nerespektoval „*rámec a logiku základních procesních institutů daňového řízení tak, aby bylo možné toto řízení po vrácení věci krajským soudem řádně dokončit.*“ Podle osmého senátu krajský soud nemůže zrušit i dodatečné platební výměry „*v případě, kdy správní soud shledá vady řízení spočívající v neprovedení navrhovaných důkazů a tedy uloží správnímu orgánu doplnění dokazování, protože doplnění dokazování musí probíhat v rámci odvolacího řízení postupem dle § 50 odst. 3 daňového řádu.*“

35. Právní názor zde vyslovený však dopadá na případy, kdy krajský soud ruší žalobou napadené rozhodnutí proto, že pro jeho vydání nebyl dostatek důkazů, proto je na odvolacím orgánu, aby je obstaral a řízení o tento nedostatek doplnil. Nyní souzená věc je však odlišná právě v tom, že důvodem zrušujících rozsudků byla změna v metodě stanovení daně a proto je na úvaze krajského soudu, zda-li věc „vrátí až do vyměřovacího řízení“, pro vhodnost takového postupu a nebo uváží, zda je postačující, chopí-li se těchto úkonů žalovaný.

36. Jako nedůvodnou soud posoudil i poslední kasační námitku, tedy že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě a nebyly tak naplněny podmínky § 46 odst. 3 daňového řádu; podle žalobce měl správce daně v tomto ohledu přihlídnout i k tomu, že účetní Ulrichová falšovala faktury.

37. Zde se Nejvyšší správní soud zcela shoduje s posouzením této otázky provedeným obsáhle a argumentačně správně městským soudem a jež je velmi podrobně uvedeno shora, v rekapitulační části – v bodech 6. a 7. tohoto rozsudku. Pro nadbytečnost jej tedy nebude již Nejvyšší správní soud znovu opakovat. Jen poznámkou k této námitce zdejší soud dodává, že metoda stanovení daně užitím pomůcek byla zvolena právě proto, že žalobcovo účetnictví nemělo spolehlivou vypovídací schopnost. Správci daně bylo známo, že účetní některé doklady falšovala. Důsledky nesprávného či dokonce nezákonného postupu účetní však zcela dopadají na žalobce, neboť je to právě on, kdo je za správnost jeho vedení odpovědný (§ 5 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

38. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že v řízení o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, duben, květen, červen, srpen, září, říjen a listopad 1998 byl před

správním orgánem porušen zákon v ustanovení o řízení před ním a rozhodnutí, která z takového řízení vzešla jsou rozhodnutími nezákonnými (jak zdůvodněno shora). Městský soud měl tedy pro takové vady řízení rozhodnutí zrušit. Jestliže tak neučinil, postupoval sám vadně a proto k podané kasační stížnosti byl napadený rozsudek k uvedenému předmětu řízení zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.); v tomto rozsahu rozhodne městský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

39. Ve zbylé části – vztahující se k rozhodnutím žalovaného za zdaňovací období únor, březen, červenec a prosinec 1998 se kasační stížnost zamítá; v rozsahu zamítnutí kasační stížnosti nemá podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. neúspěšný žalobce právo na náhradu nákladů

řízení, žalovanému se pak náhrada nákladů nepřiznává; ze soudního spisu se podává, že mu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 29. července 2009

senátu

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně