

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobkyně: **E. V.**, zastoupená JUDr. Antonínem Šolcem, advokátem se sídlem Jugoslávská 14, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni,** se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 10. 2009, č. j. 30 Ca 27/2008 - 80,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 10. 2009, č. j. 30 Ca 27/2008 - 80, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 18. 1. 2008, č. j. 531/08-1100-402099, žalovaný podle § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“) zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Chebu ze dne 10. 9. 2007, č. j. 70447/07/123910/2980, jímž správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 82 077 Kč.

Zmiňované rozhodnutí vydal správce daně po té, co Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 15. 9. 2005, č. j. 30 Ca 8/2004 - 84, zrušil spolu s tehdejší žalobou napadeným rozhodnutím (tj. rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 11. 2003, č. j. 4409/110/2003) také příslušný dodatečný platební výměr ze dne 20. 1. 2003, č. j. 3870/03/123910/1993, kterým správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 poprvé, a to ve výši 105 917 Kč; správce daně přitom vycházel ze skutečnosti, že žalobkyně v předmětném zdaňovacím období vykazovala

v souladu s § 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), příjmy z podnikatelské činnosti jako spolupracující manželka podnikatele V. V. Ve zprávě o kontrole daně z příjmů za zdaňovací období roku 2000, zahájené u žalobkyně dne 2. 11. 2001, proto správce daně bez dalšího plně převzal výsledky daňového řízení vedeného s panem V. V.

Krajský soud v rozsudku ze dne 15. 9. 2005 shledal důvodnou žalobní námitku, podle které správce daně žalobkyni neumožnil realizovat její procesní práva. Blíže krajský soud uvedl, že pokud správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu, byl povinen umožnit jí realizovat veškerá práva, která zákon přiznává daňovému subjektu v průběhu daňové kontroly. Ve zdaňovacím období roku 2000 byla žalobkyně poplatníkem daně z příjmů fyzických osob a byla tedy daňovým subjektem podle § 6 zákona o správě daní. Zákon o správě daní, jak krajský soud zdůraznil, nijak neodlišoval od ostatních daňových subjektů ty osoby, které zároveň naplňují definici spolupracujícího manžela ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení dle krajského soudu neopravňuje správce daně k tomu, aby bez dalšího převedl výsledky daňového řízení u jednoho daňového subjektu do řízení u jiného subjektu, aniž by spolupracujícímu daňovému subjektu bylo umožněno vyjádřit se k výsledkům daňové kontroly a seznámit se s důkazy a výsledky daňového řízení v rozsahu týkajícím se jeho daňové povinnosti.

Tento rozsudek krajského soudu napadl žalovaný kasační stížností, o které Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 7. 2. 2007, č. j. 1 Afs 156/2005 - 113. V něm Nejvyšší správní soud uvedený právní názor krajského soudu potvrdil a pro posuzovaný případ dovodil, že byla-li žalobkyni doměřena daň výlučně na základě daňové kontroly provedené u jejího manžela, byl správce daně povinen nejen seznámit žalobkyni se svými závěry, ale také se zjištěními, která k těmto závěrům vedla, a umožnit jí se k těmto zjištěním vyjádřit, resp. zpochybnit je návrhem jejich doplnění a provedení vhodných důkazů.

Nové rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2008 žalobkyně napadla žalobou u Krajského soudu v Plzni. V ní především namítala, že po zrušení dodatečného platebního výměru ze dne 20. 1. 2003 soudem již správce daně nemohl žalobkyni daň z příjmů za předmětné zdaňovací období opětovně doměřit.

Krajský soud žalobu zamítl. K uvedené žalobní námitce konstatoval, že po vydání rozsudku ze dne 15. 9. 2005, č. j. 30 Ca 8/2004 - 84, tj. po zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2003 spolu s příslušným dodatečným platebním výměrem, se věc vrátila zpět do vyměřovacího řízení. V této souvislosti krajský soud podotkl, že nelze vyměřovací řízení jako fázi daňového řízení zaměňovat s daňovou kontrolou, jež představuje pouze dílčí procesní postup v rámci daňového řízení. Krajský soud dále konstatoval, že v posuzované věci správce daně po té, co rozsudek krajského soudu ze dne 15. 9. 2005 nabyl právní moci, v rámci pokračujícího vyměřovacího řízení žádným způsobem nedoplňoval dokazování ani s žalobkyní opakovaně neprojednal zprávu o daňové kontrole. Správce daně pouze předvolal zástupce žalobkyně, aby ho seznámil se skutečnostmi zjištěnými v daňovém řízení vedeném s manželem žalobkyně. Žalobkyně prostřednictvím svého zástupce odmítla tuto možnost využít, čímž se ovšem nezprostila své daňové povinnosti. Správce daně tudíž dále postupoval v souladu se zákonem a daň žalobkyni

doměřil. Krajský soud poukázal na to, že ke shodným závěrům dospěl v obdobné věci také Nejvyšší správní soud, a to v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 185/2005 – 81, dostupném na www.nssoud.cz.

Konečně krajský soud podotkl, že pokud žalobkyně poukazuje na závěry vyslovené rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikovaném pod č. 1865/2009 Sb. NSS, není taková argumentace přiléhavá, neboť zmíněnými závěry rozšířený senát nijak nezpochybnil možnost správce daně pokračovat po zrušení platebního výměru soudem v daňovém řízení prováděním dalších úkonů. Závěry rozšířeného senátu se totiž dle krajského soudu výslovně vztahují pouze k možnostem zrušení platebního výměru v daňovém řízení a nedopadají tudíž na případy, kdy platební výměr zruší soud ve správním soudnictví. V této souvislosti krajský soud podotkl, že soud se při úvaze, zda vedle žalobou napadeného rozhodnutí zruší i příslušné rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, řídí ustanovením § 78 odst. 3 s. ř. s.

Žalobkyně („stěžovatelka“) napadla rozsudek Krajského soudu v Plzni kasační stížností, v níž uvádí, že po zrušení dodatečného platebního výměru ze dne 20. 1. 2003 soudem správce daně zahájil správní postup, který ani na žádost stěžovatelky nezařadil do rámce zákonného zmocnění. V důsledku tohoto postupu pak správce daně vydal nový dodatečný platební výměr, jímž stěžovatelce opět doměřil daň z příjmů za předmětné zdaňovací období. Takový postup je dle stěžovatelky v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06, z něhož podle stěžovatelky vyplývá, že opakované vyměření daně podle pomůcek, bylo-li původní vyměření shledáno jako nezákonné, je nepřípustné. Zároveň stěžovatelka stejně jako v žalobě poukazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, z něhož dle jejího názoru vyplývá, že po zrušení platebního výměru je pro danou daň daňové řízení ukončeno. Není tedy správný argument krajského soudu, že je třeba lišit případy, kdy platební výměr zruší odvolací orgán a kdy soud ve správním soudnictví.

Za podstatné dále stěžovatelka považuje to, že závěry vyslovené v rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 15. 9. 2005 byly posléze potvrzeny Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 7. 2. 2007, č. j. 1 Afs 156/2005 - 113, z čehož stěžovatelka dovozuje, že Nejvyšší správní soud schválil postup krajského soudu, který vedle žalobu napadeného rozhodnutí zrušil i příslušný dodatečný platební výměr.

Kasační stížnost stěžovatelka dále doplnila podáním ze dne 16. 3. 2010, v němž poukazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, publikované pod č. 1997/2010 Sb. NSS, ve kterém dospěl rozšířený senát k závěru, že zrušil-li soud dodatečný platební výměr, nemůže být vydán znovu a nepřichází v úvahu ani pokračování daňového řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou,

neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Otázkou možného zrušení prvostupňového rozhodnutí vydaného podle zákona o správě daní se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikovaném pod č. 1865/2009 Sb. NSS, na které stěžovatelka odkazovala již v žalobě a posléze též v kasační stížnosti. Rozšířený senát zde srovnal principy odvolacího řízení podle správního řádu a podle zákona o správě daní, přičemž konstatoval, že správní řád upravuje možnost zrušení rozhodnutí odvolacím orgánem a vrácení věci k novému projednání prvostupňovému správnímu orgánu společně se závazným právním názorem pro jeho další postup. Pokud je tedy ve správním řízení po podání odvolání třeba doplnit řízení či odstranit jeho vady, správní řád dává odvolacímu orgánu právo volby, zda doplnění dokazování či odstranění vad řízení provede sám, nebo zda rozhodnutí zruší a věc vrátí se závazným právním názorem. Totéž ovšem, jak poukázal rozšířený senát, neplatí v daňovém řízení, neboť možný postup správního orgánu druhého stupně v odvolacím řízení byl v zákoně o správě daní upraven jiným způsobem. S ohledem na specifika právní úpravy odvolacího řízení podle zákona o správě daní dospěl rozšířený senát v uvedeném usnesení k následujícím závěrům (pozn.: jako „daňový řád“ je v citaci označován zákon o správě daní):

„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.

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.

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.

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.“

Na uvedené závěry pak rozšířený senát Nejvyššího správního soudu navázal v usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, publikovaném pod č. 1997/2010 Sb. NSS, v němž se věnoval právě možnému zrušení daňového rozhodnutí prvního stupně (tj. rozhodnutí vydaného v řízení podle zákona o správě daní) krajským soudem: „*(K)rajský soud sám je oprávněn za odvolací orgán uvážit, zda řízení lze doplnit a vady odstranit v rámci odvolacího řízení či v rámci řízení před správním orgánem I. stupně. To však předpokládá, že procesní správní předpis umožňuje, aby správní rozhodnutí I. stupně bylo zrušeno, aniž by to mělo za následek nemožnost pokračovat v řízení. Soud totiž nemůže dostat správní orgán I. stupně do jiné situace než odvolací orgán.*“ Rozšířený senát dále s poukazem na výše citované závěry konstatoval, že pokud nemůže prvostupňový orgán v daňovém řízení po zrušení svého rozhodnutí (platebního výměru) odvolacím orgánem v řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové, nemůže tak učinit ani po zrušení platebního výměru soudem. Z toho rozšířený senát dovodil, že „*rozhoduje-li tedy krajský soud o žalobě proti rozhodnutí vydanému podle daňového řádu* [zákona o správě daní]*, není důvodu, aby s odvolacím rozhodnutím současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu I. stupně (platební výměr) tam, kde má řízení pokračovat. V takovém případě je na místě zrušit pouze rozhodnutí žalovaného, jehož zaváže právním názorem. Řízení se tak vrací do odvolacího stadia*“.

S ohledem na uvedené je tudíž zřejmé, že nemůže obstát názor, podle kterého se závěry rozšířeného senátu vyslovené v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, vztahují toliko k možnostem zrušení platebního výměru v daňovém řízení a nedopadají tudíž na případy, kdy platební výměr zruší soud ve správním soudnictví. Pokud krajský soud poukázal na to, že správní soud postupuje při úvaze, zda vedle žalobou napadeného rozhodnutí zruší i příslušné rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, podle § 78 odst. 3 s. ř. s., nelze než s ním souhlasit. Toto ustanovení je ovšem třeba vždy vykládat ve smyslu citovaných rozhodnutí rozšířeného senátu. Okolnosti případu, za nichž je krajský soud podle § 78 odst. 3 s. ř. s. oprávněn zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, je tudíž třeba posuzovat i ve vztahu k právní úpravě, podle níž bylo řízení před správními orgány vedeno. V případě, že soud přezkoumává rozhodnutí odvolacího správního orgánu v daňovém řízení a shledá-li důvody k jeho zrušení, může zrušit zároveň i platební výměr vydaný správcem daně prvního stupně pouze tehdy, pokud neměl být vůbec vydán nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat.

V usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, se dále rozšířený senát zabýval otázkou navazující na závěr o nemožnosti pokračování v daňovém řízení po zrušení platebního výměru soudem, tj. otázkou, jaký má být v takovém případě další možný postup správce daně: „*Zůstává zde totiž řízení, které bylo zahájeno a dodatečný platební výměr, jímž bylo ukončeno, byl zrušen; přitom není možnost v řízení pokračovat. Takové řízení může být pouze zastaveno, a to podle § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu* [zákona o správě daní] *pro odpadnutí důvodu řízení. Nemožnost vydání nového dodatečného platebního výměru brání pokračování v řízení, což je třeba podřadit tomuto ustanovení.*“ I v daném případě tedy mělo být po zrušení předcházejícího dodatečného platebního výměru správce daně krajským soudem, nenamítal-li žalovaný nesprávnost zrušení tohoto platebního výměru v kasační stížnosti, daňové řízení zastaveno a neměl být tudíž vydán dodatečný platební výměr nový.

Vzhledem k uvedenému dospěl v nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí (tj. rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2008, č. j. 531/08-1100-402099) mělo být krajským soudem zrušeno. Nejvyššímu správnímu soudu tak nezbývá než napadený rozsudek krajského soudu zrušit. Krajský soud sice v dané věci rozhodoval ještě před tím, než bylo vydáno usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76, to však nic nemění na skutečnosti, že napadený rozsudek krajského soudu je s právním názorem rozšířeného senátu v rozporu.

Vzhledem k tomu, že kasační stížnost byla shledána důvodnou, Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Plzni v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. července 2011

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu