ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **R. Š.**, zastoupeného Janem Horešovským, daňovým poradcem, se sídlem Senovážné nám. 23, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství České Budějovice,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 12. 2011, č. j. 10 Af 95/2011 - 32,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 12. 2011, č. j. 10 Af 95/2011 – 32, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 29. 12. 2011, č. j. 10 Af 95/2011 - 32, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „stěžovatel“) ze dne 29. 7. 2011, č. j. 3402/11-1100, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále jen „účastník řízení“) proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 9. 2009, č. j. 225440/09/077910305047 o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 471.208 Kč, a ze dne 15. 9. 2009, č. j. 225563/09/077910305047 o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 391.825 Kč.

V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že namítal-li účastník řízení v žalobě porušení ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. spočívající v tom, že se stěžovatel neřídil právním názorem vysloveným v předchozím rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 2. 2011, č. j. 10 Af 89/2010 - 38, podle něhož měl v odvolacím řízení zrušit dodatečné platební výměry, je tento žalobní důvod opodstatněný. Stěžovatel totiž v součinnosti se

správcem daně ve snaze projednat zprávu o daňové kontrole v odvolacím řízení účastníka řízení opakovaně neúspěšně předvolával a poté byl učiněn závěr, že zprávu o daňové kontrole odmítl projednat, a proto mu byla doručena dne 21. 7. 2011 podle ust. § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"). Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatel se právním názorem vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku krajského soudu neřídil přesto, že je v něm jednoznačně uvedeno, že neprojednání zprávy o daňové kontrole nelze napravovat v odvolacím řízení. Podle krajského soudu je nepřípustné, aby rozhodnutí o vyměření či doměření daně vycházející z výsledků daňové kontroly bylo vydáno za situace, kdy zpráva o daňové kontrole ještě nebyla řádně projednána s daňovým subjektem. Jestliže tato situace nastane, odvolacímu orgánu nezbývá než toto rozhodnutí pro zásadní procesní pochybení ve vztahu k ust. § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 zákona o správě daní a poplatků zrušit a uložit správci daně, aby s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole nejprve projednal a až poté vydával rozhodnutí o vyměření či doměření daně. Zpráva o daňové kontrole totiž může být způsobilým důkazním prostředkem jedině až po jejím řádném projednání s daňovým subjektem. Neprojednání zprávy o daňové kontrole před vydáním rozhodnutí o vyměření či doměření nelze dodatečně zhojit v odvolacím řízení, když rozhodnutí o vyměření či doměření daně již bylo vydáno. V této souvislosti krajský soud odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 5. 2008, č. j. 15 Ca 154/2007 - 33.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., v níž namítal, že důvod pro zrušení jeho rozhodnutí neobstojí. Pokud by si stěžovatel vyložil závěr předchozího zrušujícího rozsudku tak, jak to v napadeném rozsudku učinil krajský soud, byl by proti němu podal kasační stížnost. Avšak proto, že si formulaci vysloveného právního názoru vyložil jinak, kasační stížnost proti němu nepodal a v dalším řízení chtěl odstranit procesní vadu jiným způsobem, než se o to pokusil správce daně v předchozím odvolacím řízení. Vyložil si ho totiž tak, že se nevztahuje k budoucímu průběhu odvolacího řízení, ale že jím krajský soud hodnotí snahu o napravení vady v odvolacím řízení před vydáním zrušeného rozhodnutí. Měl za to, že krajský soud uvedl, že pochybení nelze považovat za zhojené, resp. nelze je napravovat způsobem, který zvolil správce daně v odvolacím řízení. V následujícím odstavci pak nastínil směr, kterým se daňové řízení má dál ubírat, když uvedl, že s ohledem na závěr týkající se důvodnosti nezákonně ukončené daňové kontroly se již nemohl zabývat dalšími žalobními námitkami. Takto formulovaný právní názor si stěžovatel vyložil tak, že krajský soud současně připustil, že až správce daně umožní účastníku řízení projednání zprávy o daňové kontrole, mohou být dodatečné platební výměry změněny tak, že výše sporných výdajů může doznat změn, a tím může dojít i ke změně ve výši doměřené daně. Stěžovatel logicky neviděl jiný způsob, jak vést další řízení, než že v odvolacím řízení (ve kterém se právě nacházel) uloží odstranění vady správci daně a poté buď dodatečné platební výměry obstojí, anebo je změní podle výsledků doplněného dokazování. Byl si totiž vědom důsledku zrušení dodatečných platebních výměrů, tedy ukončení daňového řízení a založení překážky věcí rozhodnuté. Měl-li krajský soud na mysli, že jediné východisko z této situace je zrušení dodatečných platebních výměrů v odvolacím řízení, poté projednání zprávy o daňové kontrole a následné vydání nových dodatečných platebních výměrů za tatáž zdaňovací období u téže daně, měl to uvést. Stejně jako to uvedl v napadeném rozsudku. Stěžovatel si totiž po prostudování prvního rozsudku ani nepřipustil, že by takový právní názor krajský soud mohl zastávat. Je totiž nepochybně

v přímém rozporu se závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75 a 8 Afs 76/2007 - 48. Stěžovatel je toho názoru, že nepochybil, pokud jednal v souladu se všeobecně respektovaným názorem Nejvyššího správního soudu a na jeho základě vydanou metodikou Generálního finančního ředitelství za situace, kdy sporný právní názor krajského soudu byl formulován poměrně obecně a umožnil tak dvojí výklad. Stěžovatel dále upozornil na to, že Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 15. 9. 2011, č. j. 10 Af 42/2011 - 46, zamítl žalobu účastníka řízení na ochranu před nezákonným zásahem, v němž vyslovil, že kontrolní zpráva je důkazem a bylo-li shledáno, že nebyla řádně projednána, pak napravení takové vady se děje v odvolacím řízení. Odvolací orgán má zákonné oprávnění uložit odstranění takové vady správci daně, což se také stalo. Po vydání rozsudku s takto formulovaným závěrem v září 2011 neočekával stěžovatel, že následně dne 3. 10. 2011 podané žalobě týž soud vyhoví a vysloví, že pochybení spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole nelze napravovat v odvolacím řízení a že stěžovatel měl dodatečné platební výměry zrušit. Tyto překvapivé, vzájemně nesouladné a judikatuře Nejvyššího správního soudu odporující závěry vedly stěžovatele k podání této kasační stížnosti. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že mu nemůže být přičítáno k tíži, že se v dalším řízení řídil právním názorem krajského soudu, a nikoliv názorem stěžovatele. Účastník řízení nesouhlasí s námitkou stěžovatele, že se závazný právní názor vyslovený krajským soudem nevztahoval k budoucímu daňovému řízení a že umožňoval dvojí výklad. Je sice pravdou, že uvedením přesného návodu, jak má stěžovatel po zrušení jeho rozhodnutí postupovat, by krajský soud mohl předejít nyní řešenému sporu. Z nepřípustnosti provádět určité úkony v odvolacím řízení však jednoznačně vyplývá nutnost zrušení prvoinstančních rozhodnutí a navrácení se tak do řízení předcházejícího odvolání. Účastník řízení proto navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. je právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, v dalším řízení správní orgán vázán.

Citované ustanovení je klíčovým nástrojem, který má správní soudnictví k tomu, aby přimělo orgány veřejné správy jednat v souladu se zákonem. Tato vázanost je dána i tehdy, je-li takto vyjádřený právní názor objektivně nezákonný. Není zásadně představitelné, aby správní orgán v konkrétní věci se závazným právním názorem soudu polemizoval při dalším postupu ve věci, neboť to by vedlo k faktickému vyvázání se správních orgánů ze soudní kontroly. Prostředkem k tomu, aby správní orgán nebyl nucen postupovat podle objektivně nezákonného závazného právního názoru, je jeho právo podat proti rozhodnutí krajského soudu kasační stížností a dosáhnout tím změny tohoto rozhodnutí.

Rozsudkem ze dne 10. 2. 2011, č. j. 10 Af 89/2010 – 38, který žádný z účastníků nenapadl kasační stížností, krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele proto, že nezákonným způsobem ukončil daňovou kontrolu. V souvislosti se zjištěným nezákonným prostupem při projednání zprávy o daňové kontrole vyslovil krajský soud následující úvahy:

„/17/ (...) Posouzení této otázky má vliv na výsledek daňového řízení, neboť pokud by nedošlo k ukončení daňové kontroly v souladu s daňovým řádem a doručení dodatečných platebních výměrů způsobem, který tento zákon stanoví, pak se nelze zabývat dalšími závěry správce daně, neboť nelze vyloučit, že v případě poskytnutí možnosti žalobci vyjádřit se k výsledku daňové kontroly by nebyl vysloven stejný závěr jako v konkrétním případě (...)Z toho tedy vyplývá, že v dané záležitosti nebylo možné se zástupkyní žalobce Ludmilou Žáčkovou projednat závěry z daňové kontroly, neboť již neměla zmocnění k zastupování žalobce, což správci daně při projednávání závěrů daňové kontroly sdělila. Správce daně nevzal na zřetel tyto skutečnosti, z čehož vyplývá, že zpráva o daňové kontrole nebyla projednána zákonem stanoveným způsobem. Toto pochybení nelze napravovat v odvolacím řízení, neboť na základě neprojednané zprávy o daňové kontrole, která v důsledku neprojednání nemůže být osvědčena jako důkaz, nelze vydat rozhodnutí o doměření daně. To vyplývá i z ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, které zaručuje daňovému subjektu právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k jeho výsledku. (...) Z toho důvodu soud uzavřel, že žalobní námitka ohledně nezákonného ukončení daňové kontroly byla důvodná.

/18/ S ohledem na závěr týkající se důvodnosti nezákonně ukončené daňové kontroly se soud již dalšími žalobními námitkami zabývat nemohl, neboť nelze vyloučit, že v dalším řízení se přímo žalovaný správní orgán, respektive správce daně bude zabývat případnými námitkami žalobce, které by mohly být vzneseny při projednání zprávy o daňové kontrole, a dospěje k jinému závěru. Vzhledem k tomu nelze předjímat hodnocení správních orgánů ani závěr, který bude případně vysloven.“

Své výše uvedené úvahy krajský soud v napadeném rozsudku interpretoval tak, že stěžovatel měl zrušit platební výměry vydané správcem daně a poté měl správce daně s účastníkem řízení projednat zprávu o daňové kontrole a teprve po jejím projednání případně vydat nové platební výměry. Tato interpretace vysloveného právního názoru obsažená v napadeném rozsudku však neodpovídá tomu, co v rozsudku ze dne 10. 2. 2011, č. j. 10 Af 89/2010 – 38, krajský soud uvedl. V odstavci 17 je sice uvedeno, že pochybení spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole zákonem stanoveným způsobem nelze napravovat v odvolacím řízení, ale v odstavci 18 se hovoří o tom, že stěžovatel, nebo správce daně, se bude případně zabývat námitkami vnesenými při projednání zprávy o daňové kontrole. Mezi právními názory vyslovenými v odstavcích 17 a 18 tedy existuje jistý obsahový rozpor, který je nutno odstranit interpretací.

Závazný právní názor, který byl stěžovatel povinen respektovat, není nic jiného než závazné pravidlo chování, které soud správnímu orgánu ukládá v souvislosti s konkrétně řešeným případem. To, co je obsahem vysloveného závazného právního názoru krajským soudem, je stejně jako obsah jakéhokoli jiného pravidla chování předmětem interpretace správním orgánem, kterému je určen. Je proto na soudu, který závazný právní názor vyslovuje, aby jej formuloval dostatečně jednoznačně a srozumitelně,

tedy tak, aby nevyvolával interpretační nejasnosti. V případě nejasnosti, ovšem jen tehdy, umožňuje-li to vůbec soudem vyslovený právní názor, je nutno tento názor vykládat konformně se zákonem, resp. s jeho ustáleným výkladem.

Závazný právní názor vyslovený krajským soudem v rozsudku ze dne 10. 2. 2011, č. j. 10 Af 89/2010 – 38, není tak svazující, jak jej krajský soud interpretoval v napadeném rozsudku. Je nutno jej naopak vykládat v souladu s ustáleným výkladem vztahu odvolacího orgánu a správce daně v daňovém řízení. V této souvislosti lze odkázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, v němž byl vysloven právní názor, že rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v odvolacím řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.

Pochybí-li správce daně a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojedná, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, nýbrž je třeba tuto vadu řízení odstranit tak, aby měl daňový subjekt i poté reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty ve dvou instancích. V rozsudku ze dne 10. 2. 2011, č. j. 10 Af 89/2010 – 38 krajský soud nezavázal stěžovatele k tomu, aby platební výměry zrušil, ale pouze vyslovil úvahu, kterou lze interpretovat tak, že neprojednání zprávy o daňové kontrole nelze „dohánět“ v odvolacím řízením v úzkém slova smyslu přímo odvolacím orgánem. Docházelo by totiž k tomu, že rozsáhlé sporné skutečnosti a právní argumentace daňového subjektu, kterou by jinak uplatnil již při projednání zprávy o daňové kontrole správcem daně, by byla řešena pouze v jediné instanci přímo odvolacím orgánem. Jádrem právního názoru vysloveného krajským soudem v citovaném rozsudku byla zcela správná úvaha, že nejprve je třeba s daňovým subjektem projednat zprávu o daňové kontrole, resp. poskytnout mu k tomu možnost a přiměřený časový prostor, a teprve potom lze – mimo jiné v závislosti na tom, jak se ke zprávě vyjádří, tj. jaké námitky, připomínky, návrhy na doplnění dokazování atd. uvede – případně doměřit daň. Stěžovatel tak měl prostor k tomu, aby použil procesní nástroje daňového řádu ve smyslu ust. § 115 odst. 1, resp. postup podle ust. § 116 odst. 3 a § 113 odst. 1 a v rámci odvolacího řízení se vrátil do fáze řízení před správcem daně, který napravil pochybení při projednání zprávy o daňové kontrole.

Protože stěžovatel postupoval v intencích právního názoru vysloveného ve zrušujícím rozsudku ze dne 10. 2. 2011, č. j. 10 Af 89/2010 – 38, krajský soud tedy v napadeném rozsudku posoudil nesprávně právní otázku, pokud dospěl k závěru, že stěžovatel respektoval závazný právní názor vyslovený v předchozím zrušujícím rozsudku.

Z výše uvedených důvodů je kasační stížnost důvodná, a proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud je podle odst. 4 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci

bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 20. září 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu