



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Bohuslava Hnízдила a soudkyň JUDr. Brigity Chrástilové a JUDr. Milady Haplové v právní věci **žalobce: J. K.**, zastoupen JUDr. Gustavem Valenzem, advokátem, se sídlem Božkovská 15, Plzeň, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 10. 2003, č. j. 58 Ca 11/2003 – 53,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 2150 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám zástupce žalobce, JUDr. Gustava Valenze, advokáta, se sídlem Božkovská 15, Plzeň.

Odůvodnění:

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadá kasační stížností rozsudek Krajského soudu v Plzni č. j. 58 Ca 11/2003 – 53, ze dne 24. 10. 2003, kterým byla zrušena pro nicotnost rozhodnutí stěžovatele ze dne 22. 11. 2002, č. j. 4759/110/2002, ze dne 21. 11. 2002, č. j. 4760a/130/2002, ze dne 22. 11. 2002, č. j. 10658/110/2002 a ze dne 21. 11. 2002, 4760b/130/2002 a dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Manětíně č. j. 2205/02/147970/2023, ze dne 22. 2. 2002, č. j. 2160/02/147970/2023, ze dne 20. 2. 2002, č. j. 2206/02/147970/2023, ze dne 22. 2. 2002 a č. j. 2161/02/147970/2023, ze dne 20. 2. 2002. Rozhodnutími stěžovatele byla zamítnuta odvolání proti rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) Finančního úřadu v Manětíně, jimiž byla doměřena daň z příjmu fyzických osob za roky 1995 a 1996 a daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 1995 a 1. a 2. čtvrtletí roku 1996.

Stěžovatel uplatňuje kasační důvody podávané z § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“); namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a to výkladu postupu správce daně a povahy rozhodnutí podle § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „zákon“). Stěžovatel zastává právní názor, že platební výměry vydané správcem daně nebyly zrušeny pro nezákonnost, nýbrž toliko z procesních důvodů, a proto nesouhlasí s názorem soudu, že zrušení rozhodnutí odvolacím orgánem je opodstatněné pouze v případě, že daň neměla být vyměřena vůbec. Pak by podle stěžovatele nikdy nebylo možné aplikovat zrušení rozhodnutí o dani stanovené dle pomůcek, i když je v § 50 odst. 5 zákona zrušení rozhodnutí jednoznačně stanoveno výlučně jako důsledek toho, že nebyly dodrženy podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a nikoliv jako důsledek toho, že by bylo shledáno, že daň neměla být vyměřena vůbec. Z uvedeného stěžovatel dovozuje, že možnost zrušení rozhodnutí o stanovení daně dle pomůcek by pak v § 50 odst. 5 zákona nebyla vůbec dána. Považuje rovněž za nesprávný názor soudu, že pokud stěžovatel shledal v postupu finančního úřadu procesní nedostatky, bylo řešením vrácení věci správci daně I. stupně se závazným právním názorem pro další řízení, aniž by o tom vydal jakýkoliv individuální správní akt. Stěžovatel připouští možnost takového postupu, avšak jen v případě a za podmínek stanovených zákonem v poslední větě § 50 odst. 5 zákona, tj. výhradně tehdy, zjistí-li odvolací orgán, že jsou dány podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1 zákona. Ustanovení § 49 odst. 1 zákona totiž umožňuje již orgánu I. stupně samotnému rozhodnout o odvolání v rámci autoremedury tehdy, pokud odvolateli v plném rozsahu nebo alespoň částečně vyhoví. V projednávaném případě však stěžovatel nezjistil v průběhu odvolacího řízení jednoznačné splnění podmínky pro postup správce daně I. stupně podle § 49 odst. 1 zákona, a proto nemohl postupovat tak, že by věc finančnímu úřadu vrátil podle § 50 odst. 5 věta poslední zákona, neboť na základě do té doby shromážděného spisového materiálu jemu předloženého nemohl jednoznačně dospět k takovému závěru. Právě po zrušení dodatečných platebních výměrů mohlo být až na základě dalšího řízení provedeného správcem daně I. stupně s jistotou konstatováno, že daň měla být stanovena dokazováním. Uvedený výklad stěžovatel shrnuje v závěr, že v případech, ve kterých by v rámci odvolacího řízení odvolací orgán zjistil, že daň měla být stanovena dokazováním a nikoliv pomůckou, případně naopak, by nebyl důvod k postupu správce daně podle § 49 odst. 1 zákona. Při aplikaci daného výkladu soudem by nebylo možné žádným zákonným způsobem předmětnou nesprávnost odstranit a změnit vyměření daňové povinnosti z daně stanovené pomůckou na daň stanovenou dokazováním. Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby rozsudek Krajského soudu v Plzni sp. zn. 58 Ca 11/2003 ze dne 24. 10. 2003 zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti k výkladu ust. § 50 odst. 5 zákona provedeného stěžovatelem namítá, že uvedené ustanovení umožňuje odvolacímu orgánu ve své podstatě čtyři možné způsoby rozhodnutí. Shledal-li, že správce daně rozhodl správně za použití pomůcek, podané odvolání zamítne, zjistí-li, že je potřeba napadené rozhodnutí změnit, změni je, má-li za to, že napadené rozhodnutí je vadné, zruší jej a zjistí-li, že jsou u správce daně dány podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1 zákona, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně I. stupně. Pokud měl stěžovatel za to, že mělo být ve věci v daňové kontrole pokračováno, pak měl nepochybně po zrušení svých rozhodnutí soudem věci vrátit správci daně k novému projednání. Podle žalobce spočívá princip řízení o dodatečném vyměření daně v tom, že správce daně při daňové kontrole zjistí pochybnost a má-li za to, že je u daňového subjektu potřeba v rámci zahájené daňové kontroly daň za kontrolované zdaňovací období dodatečně vyměřit, daň

vyměří. V rámci zahájeného řízení v součinnosti s daňovým subjektem zjišťuje skutkový stav věci a v rámci dokazování či za řádného použití pomůcek, tak učiní. Na rozdíl od daňového řízení, v jehož rámci je vyměřována daň vždy, v řízení o dodatečném vyměření daně musí být daň vyměřena jen pokud to z výsledku daňové kontroly vyplývá. Stěžovatel tudíž pochybil, když odvoláním napadená rozhodnutí bez dalšího zrušil, neboť tím vytvořil překážku věci již jednou pravomocně rozhodnuté a jakékoliv pokračování v této daňové kontrole bylo proto nezákonné.

Ze soudního spisu Krajského soudu v Plzni Nejvyšší správní soud zjistil: Žalobou pod sp. zn. 58 Ca 11/2003 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 22. 11. 2002, č. j. 4759/110/2002, kterým zamítlo odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1020000010 na daň z příjmů fyzických osob za rok 1995 vydanému Finančním úřadem v Manětíně dne 22. 2. 2002, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1995 ve výši 264 380 Kč a zároveň zrušení i tohoto dodatečného platebního výměru. V žalobě namítá, že výše uvedeným rozhodnutím žalovaného byl zkrácen na svých právech, neboť oním pravomocným rozhodnutím, mající účinky věci pravomocně rozhodnuté, tj. rei iudicata, je rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 6. 1. 2001, č. j. 6983/110/2001, kterým byl zrušen dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Manětíně č. 980000040 ze dne 22. 5. 1998 a tudíž vydání dodatečného platebního výměru č. 1020000010 bránila překážka věci pravomocně skončené.

Usnesením č. j. 58 Ca 13/2003 – 46 ze dne 23. 6. 2003 Krajský soud v Plzni spojil ke společnému projednání žalobu vedenou pod sp. zn. 58 Ca 13/2003 s žalobou vedenou u téhož soudu pod sp. zn. 58 Ca 11/2003, pod níž budou nadále žaloby vedeny, přičemž žalobou pod sp. zn. 58 Ca 13/2003 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 22. 11. 2002, č. j. 10658/110/2002, kterým zamítlo odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1020000011 na daň z příjmu fyzických osob za rok 1996 vydaný Finančním úřadem v Manětíně dne 22. 2. 2002, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1996 ve výši 175 112 Kč a zároveň zrušení i tohoto dodatečného platebního výměru. V žalobě namítal, že výše uvedeným rozhodnutím žalovaného byl zkrácen na svých právech, neboť oním pravomocným rozhodnutím mající účinky věci pravomocně rozhodnuté, tj. rei iudicata, je rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 6. 8. 2001, č. j. 6984/110/2001, kterým byl zrušen dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Manětíně č. 980000041 ze dne 25. 2. 1998 a tudíž vydání dodatečného platebního výměru č. 1020000011 bránila překážka věci pravomocně skončené.

Usnesením č. j. 58 Ca 12/2003 – 41 ze dne 22. 7. 2003 Krajský soud v Plzni žalobu vedenou pod sp. zn. 58 Ca 12/2003 spojil ke společnému projednání s žalobou vedenou u téhož soudu pod sp. zn. 58 Ca 11/2003 s tím, že pod touto sp. zn. budou žaloby nadále vedeny. Žalobou pod sp. zn. 58 Ca 12/2003 žalobce napadl rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 21. 11. 2002, č. j. 4760a/130/2002, kterým zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutí č. j. 2160/02/147970/2023 vydaným Finančním úřadem v Manětíně dne 20. 2. 2002, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1866 Kč za zdaňovací období 4. čtvrtletí 1995 a domáhal se zrušení obou těchto rozhodnutí, neboť rozhodnutím žalovaného byl zkrácen na svých právech, protože pravomocným rozhodnutím mající účinky věci pravomocně rozhodnuté, tj. rei iudicata, je rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 6. 8. 2001, č. j. 6445/110/2001, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního úřadu v Manětíně ze dne 25. 2. 1998, č. j. 2053/147970/1973,

a proto měl žalovaný na základě v odvolání namítané překážky věci pravomocně skončené dodatečně vydaný platební výměr Finančního úřadu v Manětíně ze dne 13. 2. 2002 zrušit.

Usnesením č. j. 58 Ca 14/2003 - 41 ze dne 4. 8. 2003 Krajský soud v Plzni spojil ke společnému projednání žalobu vedenou pod sp. zn. 58 Ca 14/2003 s žalobou vedenou u téhož soudu pod sp. zn. 58 Ca 11/2003 s tím, že žaloby budou vedeny nadále pod sp. zn. 58 Ca 11/2003. Žalobou podanou pod sp. zn. 58 Ca 14/2003 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 21. 11. 2002, č. j. 4760b/130/2002, kterým zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutí č. j. 2161/02/147970/2023 vydaným Finančním úřadem v Manětíně dne 20. 2. 2002, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1646 Kč za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí roku 1996 a navrhl zrušení obou rozhodnutí, neboť rozhodnutím žalovaného byl zkrácen na svých právech, protože pravomocným rozhodnutím majícím účinky věci pravomocně rozhodnuté je rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 6. 8. 2001, č. j. 6445/110/2001, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního úřadu v Manětíně ze dne 25. 2. 1998, č. j. 2053/147970/1973, a tudíž vydání dodatečného platebního výměru Finančním úřadem v Manětíně ze dne 20. 2. 2002 bránila překážka věci pravomocně skončené, kterou v odvolání namítal.

Krajský soud v Plzni v napadeném rozsudku po posouzení žalobních námitek v žalobách a obrany žalovaného uplatněných v písemných stanoviscích k žalobám dospěl k závěru, že je žaloba důvodná a vycházel z následujících uvedených úvah: Projednání předmětných věcí předcházelo řízení u Krajského soudu v Plzni vedené pod sp. zn. 30 Ca 237/98 rozsudkem ze dne 26. 10. 2000 byla zrušena naříkaná rozhodnutí žalovaného, jimiž žalovaný zamítl odvolání žalobce proti třem dodatečným platebním výměrům na základě pomůcek ze dne 25. 2. 1998. Právní mocí rozsudku Krajského soudu v Plzni 29. 11. 2000 se u žalované řízení vrátilo do fáze řízení o žalobcových odvoláních proti rozhodnutím, jimiž byla dodatečnými platebními výměry stanovena daňová povinnost za použití pomůcek. V odvolacím řízení byl pak žalovaný v dalším postupu vázán ust. § 50 odst. 5 zákona, které limituje správce daně II. stupně v rozsahu provádění přezkumu a zároveň vymezuje způsoby, jakými může odvolací orgán s řádným opravným prostředkem naložit. Důsledkem odvolacího řízení pak může být rozhodnutí nebo vrácení věci správci daně I. stupně k rozhodnutí se závazným právním názorem. Ustanovení § 50 odst. 5 zákona pak předepisuje alternativy výroku rozhodnutí, jichž je odvolací orgán oprávněn použít a základní zákonné předpoklady pro ten který z nich. Shledá-li, že zákonné podmínky pro daň stanovenou podle pomůcek nebo pro daň sjednanou za řízení dodrženy byly, odvolání pro neodůvodněnost zamítne. Při opačném závěru odvolací orgán rozhodnutí správce daně I. stupně změni nebo zruší, aniž by mohl věc vrátit správci daně I. stupně. Z dikce ust. § 50 odst. 5 zákona soud dovodil, že odvolací orgán rozhodnutím o odvolání rozhoduje vždy o předmětu řízení s končenou platností s tím, že v dalším řízení pokračovat nelze a nelze vydat v téže věci další stejné, případně jiné rozhodnutí. Z uvedeného dovodil, že výrok rozhodnutí, kterým odvolací orgán zrušil rozhodnutí správce daně I. stupně, s přihlédnutím k platné právní konstrukci postupu odvolacího orgánu, je k tomuto opodstatněn výlučně za stavu, kdy daň z jakýchkoliv důvodů neměla být vyměřena vůbec. Pokud pak žalobce tvrdil, že rozhodnutími žalovaného ze dne 6. 8. 2001, kterými zrušil dodatečné platební výměry vydané správcem daně I. stupně ze dne 25. 2. 1998 se vytvořila překážka rei judicate, shledal tento právní názor správným, neboť právní důsledky se odvíjí od výroku rozhodnutí nikoliv od jeho důvodu. Z uvedených důvodů pak dospěl k závěru, že vydání dodatečných platebních výměrů Finančním úřadem v Manětíně dne 22. 2. 2002, č. 1020000010, a č. 1020000011 a ze dne 20. 2. 2002, č. j. 2160/02/147970/2023

a č. j. 21601/02/147970/2003, bránila překážka věci pravomocně rozhodnuté a podle ustálené judikatury právní doktríny tyto akty pak trpí formální vadou dosahující takové míry, že způsobuje jeho neexistenci a poněvadž tuto nulitu nelze zhojit, trpí stejnou vadou též rozhodnutí žalovaného. Proto podle ust. § 76 odst. 2 s. ř. s. vyslovil rozsudkem nicotnost těchto rozhodnutí i bez návrhu.

Ze spisu Krajského soudu v Plzni sp. zn. 30 Ca 237/98, z rozsudku ze dne 26. 10. 2000, č. j. 30 Ca 237/98 - 18, Nejvyšší správní soud zjistil, že krajský soud zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 28. 7. 1998, č. j. 5074/130/1998, ze dne 20. 10. 1998, č. j. 5073/110/1998, a ze dne 20. 10. 1998, č. j. 7342/110/1998, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, když shledal postup žalovaného nezákonným, neboť žalovaný v odvolacím řízení vyzýval daňový subjekt k doplnění důkazních prostředků, nové skutečnosti daňovým subjektem uváděné jako důkazy hodnotil a při rozhodování k nim také přihlížel. V uvedeném postupu soud shledal snahu o stanovení daně dokazováním, čímž překročil rámec přezkumné činnosti žalovaného vymezený ust. § 50 odst. 5 zákona. Předmětem odvolacího řízení bylo rozhodování o odvoláních proti rozhodnutím ve věci stanovení daně podle pomůcek. Rozsudek nabyl právní moci dne 29. 11. 2000.

Ze správních spisů Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti. Rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 6. 8. 2001, č. 6983/110/2001, byl zrušen dodatečný platební výměr č. 980000040, kterým byla dodatečně vyměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 podle pomůcek, neboť rozsudkem Krajského soudu v Plzni sp. zn. 30 Ca 237/98 ze dne 26. 10. 2000 bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni č. j. 5073/110/1998, ze dne 20. 10. 1998, kterým bylo zamítnuto odvolání poplatníka proti dodatečnému platebnímu výměru č. 980000040 na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 a věc byla vrácena finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Podle finančního ředitelství v důsledku zjištěných procesních nedostatků nezbylo než rozhodnutí Finančního úřadu v Manětíně zrušit, aniž by byly dále zkoumány věcné podmínky týkající se samotné povinnosti.

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 6. 8. 2001, č. 6445/130/2001, bylo zrušeno rozhodnutí Finančního úřadu v Manětíně č. j. 2053/98/147970/1973 ze dne 25. 2. 1998, kterým byla dodatečně vyměřena daň z přidaného hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 1995 a 1. a 2. čtvrtletí roku 1996 s odůvodněním, že rozsudkem Krajského soudu v Plzni č. j. 30 Ca 237/98 - 18, bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni č. j. 5074/130/1998 ze dne 28. 7. 1998, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Manětíně a věc byla vrácena Finančnímu ředitelství v Plzni k dalšímu řízení. Podle Finančního ředitelství v Plzni zákonné podmínky podle ust. § 50 odst. 5 nebyly dodrženy. V důsledku zjištěných procesních nedostatků nezbylo než rozhodnutí zrušit, aniž by byly zkoumány věcné podmínky týkající samotné daňové povinnosti.

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 6. 8. 2001, č. 6984/110/2001, byl zrušen dodatečný platební výměr č. 980000041, kterým byla dodatečně vyměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1996, neboť rozsudkem Krajského soudu v Plzni sp. zn. 30 Ca 237/98, ze dne 26. 10. 2000, bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni č. j. 7342/110/1998, ze dne 20. 10. 1998, kterým bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 980000041 na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 a věc byla vrácena Finančnímu ředitelství v Plzni k dalšímu řízení. Podle finančního ředitelství v důsledku zjištěných procesních nedostatků nezbylo

jinak, než rozhodnutí Finančního úřadu v Manětíně zrušit, aniž by byly zkoumány věcné podmínky týkající se samotné daňové povinnosti.

Obecné chronologické shrnutí skutkových zjištění shora: Finanční úřad v Manětíně vydal v roce 1998 dodatečné platební výměry, jimiž byla dodatečně vyměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 a 1996 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 1995 a 1. a 2. čtvrtletí 1996. Ve všech případech došlo ke stanovení daně podle pomůcek. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni o odvoláních proti těmto dodatečným platebním výměrům vydaným v roce 1998 byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 10. 2000, č. j. 30 Ca 237/98 - 18, s odůvodněním, že postup finančního ředitelství v odvolacím řízení, kdy vyzýval daňový subjekt k doplnění důkazních prostředků a nové skutečnosti daňovým subjektem uváděné jako důkazy hodnotil a při rozhodování k nim také přihlížel, veden snahou o stanovení daně dokazováním byl nezákonný, neboť znamenal překročení rámce přezkumné činnosti finančního ředitelství vymezeného v ust. § 50 odst. 5 zákona, neboť předmětem odvolacího řízení bylo rozhodování o odvolání proti rozhodnutí ve věci stanovení daně podle pomůcek. Uvedený rozsudek se stal pravomocným 29. 11. 2000. Následně Finanční ředitelství v Plzni svými rozhodnutími z 6. 8. 2001 zrušilo všechny dodatečné platební výměry vydané v roce 1998 s obecným zdůvodněním zjištěných procesních nedostatků, aniž by jím byly zkoumány věcné podmínky týkající se samotné daňové povinnosti. Finanční úřad v Manětíně po projednání zpráv o daňové kontrole DPSO a DPH za roky 1995 a 1996 vydal v roce 2002 dodatečné platební výměry podle zákona č. 586/1992 Sb., a § 46 odst. 7 zákona, Finanční ředitelství v Plzni následně svými rozhodnutími napadenými žalobou odvolání proti dodatečným platovým výměrům zamítlo.

V odvolacím řízení před Finančním ředitelstvím v Plzni žalobce v odvolání zejména namítal, že vydání dodatečných platebních výměrů v roce 2002 bránila překážka věci pravomocně skončené, protože předchozí dodatečný platební výměr vydaný v roce 1998 byl zrušen rozhodnutím finančního ředitelství ve smyslu § 50 odst. 5 věta třetí zákona, na místo vrácení věci orgánu I. stupně k dalšímu řízení a rozhodnutí ve smyslu § 50 odst. 5 věta čtvrtá zákona. Dle názoru Finančního ředitelství v Plzni došlo po zrušení dodatečných platebních výměrů z roku 1998 k situaci, kdy po provedené daňové kontrole na základě zjištění z ní vyplývajících nebylo vydáno pravomocné rozhodnutí o daňové povinnosti za příslušná období, a proto bylo nutno pokračovat v zahájeném daňovém řízení.

Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek krajského soudu vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost lze podat z některých z důvodů, které jsou taxativně uvedeny v § 103 odst. 1 s. ř. s. a stěžovatel v kasační stížnosti namítá kasační důvody podávané v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a jeho kasační stížnost je přípustná. Nejvyšší správní soud napadený rozsudek v mezích řádně a včas uplatněných kasačních důvodů přezkoumal a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel svojí kasační stížností brojí proti právnímu závěru soudu, že pokud odvolací orgán rozhoduje v daňovém řízení podle § 50 odst. 5 zákona tak, že rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek zrušuje, rozhoduje odvolací orgán vždy o předmětu řízení s konečnou platností, a proto v dalším řízení pokračovat nelze, a zejména nelze vydat v téže věci další stejné, případně jiné rozhodnutí. Dále nesouhlasí se závěrem soudu, že výrok rozhodnutí, kterým odvolací orgán zruší rozhodnutí správce daně I. stupně o stanovení daně

podle pomůcek, je s přihlédnutím k platné právní konstrukci postupu odvolacího orgánu opodstatněn výlučně za stavu, kdy daň z jakýchkoliv důvodů neměla být vyměřena vůbec a z uvedených závěrů dovozuje, že rozhodnutí žalovaného, kterými zrušil dodatečné platební výměry z roku 1998 vytvořil překážku rei iudicate. Stěžovatel nesouhlasí s argumentací, že zrušení rozhodnutí odvolacím orgánem podle § 50 odst. 5 zákona je opodstatněné pouze v případě, že daň neměla být vyměřena vůbec. Pak by nebylo možné aplikovat zrušení rozhodnutí o dani stanovené dle pomůcek jako důsledek toho, že nebyly dodrženy podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, ale jako důsledek, že bylo shledáno, že daň neměla být vyměřena vůbec.

Stěžovatel nesouhlasí s názorem soudu, že shledal-li žalovaný v postupu finančního úřadu procesní nedostatky, bylo legálním řešením vrácení věci správci daně I. stupně se závazným právním názorem pro další řízení, aniž by o tom vydal jakýkoliv individuální právní akt. Stěžovatel namítá, že tuto možnost odvolací orgán má jen v případě a jen za podmínek stanovených zákonem v poslední větě v § 50 odst. 5, tj. výhradně tehdy, zjistí-li, že jsou dány podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1 zákona. V předmětné věci však odvolací orgán nezjistil v průběhu odvolacího řízení jednoznačné splnění podmínek pro postup správce daně I. stupně podle § 49 odst. 1 zákona a proto nemohl postupovat tak, že by věc finančnímu úřadu vrátil podle § 50 odst. 5 poslední věta zákona. Teprve po zrušení dodatečných platebních výměrů mohlo být až na základě dalšího řízení provedeného správcem daně I. stupně s jistotou konstatováno, že daň měla být stanovena dokazováním.

Nejvyšší správní soud zaujímá k uvedeným námitkám toto stanovisko: Ustanovením § 50 odst. 5 zákona je upraven postup odvolacího orgánu v případě, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení. Uvedené ustanovení limituje odvolací orgán v rozsahu provádění přezkumu tím, že mu ukládá povinnost zkoumat dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek vyjádřených v § 31 odst. 5 zákona, dále určuje způsob, jak může odvolací orgán s odvoláním naložit a předvídá výsledek odvolacího řízení buď rozhodnutím nebo vrácením věci správci daně I. stupně se závazným právním názorem k rozhodnutí podle § 50 odst. 5 poslední věty zákona, přičemž pro tento způsob vyřízení odvolání zákon nepředepisuje vydání rozhodnutí. Podle ust. § 50 odst. 5 zákona jsou výroky rozhodnutí tam uvedené aplikovatelné odvolacím orgánem pouze při splnění základních zákonných předpokladů pro ten který z nich. Dospěje-li odvolací orgán pak k závěru, že zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti pomůckami dodrženy nebyly, rozhodnutí správce daně I. stupně změnit nebo zrušit bez oprávnění věc vrátit správci daně I. stupně. Z uvedeného proto jednoznačně vyplývá, že pokud odvolací orgán rozhodnutí napadené odvoláním zruší, rozhodne vždy o předmětu řízení s konečnou platností a v dalším řízení pokračovat nelze a zejména pak nelze vydat v téže věci další stejné, případně jiné rozhodnutí. Pokračování v řízení umožňuje ust. § 50 odst. 5 věta poslední umožňující vrácení věci k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně I. stupně, pokud odvolací orgán zjistí, že jsou u správce daně I. stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1. Uvedená úprava je logická, neboť stanovení daně podle pomůcek je specifickým způsobem stanovení daňové povinnosti pro případ, že odvolací orgán zjistí, že daň neměla být stanovena podle pomůcek, nýbrž dokazováním. Ustanovení § 49 odst. 1 umožňuje správci daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, o odvolání rozhodnout autoremedurou, pokud mu v plném rozsahu vyhoví a i v případě, že mu vyhoví pouze částečně.

V projednávané věci právní mocí rozsudku Krajského soudu v Plzni sp. zn. 30 Ca 237/98, tj. dnem 29. 11. 2000, kterým byla zrušena rozhodnutí stěžovatele

o odvolání proti dodatečným platebním výměrům, z roku 1998, jimiž došlo k vyměření dodatečné daně z přidané hodnoty a daně z příjmu fyzických osob na základě pomůcek, se řízení u stěžovatele vrátilo do fáze řízení o žalobcových odvoláních proti rozhodnutím, kterými byla stanovena daňová povinnost za použití pomůcek, tj. proti dodatečným platebním výměrům z 25. 2. 1998. Uvedeným rozsudkem soud shledal postup odvolacího orgánu v odvolacím řízení nezákonným, neboť byl veden snahou o stanovení daně dokazováním, čímž došlo k překročení rámce přezkumné činnosti odvolacího orgánu vymezeného ust. § 50 odst. 5 zákona. Je logické, že odvolací námitky, tak i žalobní námitky směřovaly proti stanovení daňové povinnosti za užití pomůcek a pokud pak odvolací orgán v rámci odvolacího řízení prováděl úkony směřující k doměření daně dokazováním, pak v obnoveném odvolacím řízení po 29. 11. 2000 se mu nabízel postup podle ust. § 50 odst. 5 poslední věty, tj. vrátit věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně I. stupně, jemuž ust. § 49 odst. 1 zákon umožňuje, aby o odvolání proti jeho rozhodnutí rozhodl autoremedurou. Poněvadž stěžovatel svými rozhodnutími z roku 2001 zrušil dodatečné platební výměry vydané v roce 1998, nepochybně došlo ke skončení řízení o dodatečné daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob a daně z přidané hodnoty u žalobce za roky 1995 a 1996. Vydání dodatečných platebních výměrů Finančním úřadem v Manětíně v roce 2002 pak bránila překážka věci pravomocně rozhodnuté. Správní akt, přesto vydaný, trpí formální vadou způsobující jeho nicotnost, kterou nelze zhojit. Proto jsou nicotná nejen rozhodnutí stěžovatele uvedená ve výroku napadeného rozsudku, ale i rozhodnutí (platební výměry) vydaná Finančním úřadem v Manětíně.

Pokud zruší odvolací orgán podle § 50 odst. 5 věty třetí zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění, rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, aniž využil postupu dle věty poslední, je tímto rozhodnuto o takto stanovené dani s konečnou platností. Vydal-li přesto správce daně I. stupně rozhodnutí o stanovení daně dokazováním, je takové rozhodnutí nicotné, neboť jeho vydání brání překážka rei iudicatae.

Na základě shora uvedených závěrů, Nejvyšší správní soud neshledal uplatněné námitky stěžovatele důvodnými, a proto kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn v ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého v přezkumném řízení má právo na náhradu nákladů důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem účastník, který měl ve věci plný úspěch proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný a požadoval náhradu nákladů řízení ve výši 14 600 Kč. Vzhledem k tomu, že lze náhradu nákladů řízení účastníkovi v kasačním řízení přiznat dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., v projednávané věci ve znění do 31. 8. 2006, Nejvyšší správní soud mohl přiznat náklady řízení v souladu s ust. § 11 písm. a) a d), za dva úkony po 1000 Kč (§ 9 odst. 3 písm. f/) a dvakrát režijní paušály po 75 Kč podle § 13 odst. 1, 3 vyhlášky, celkem 2150 Kč. Nejvyšší správní soud nemohl přiznat odměnu za zastupování dle vyhlášky č. 484/2000 Sb., neboť ta až dosud stanoví paušální sazby výše odměny za zastupování účastníka advokátem nebo notářem při rozhodování o náhradě nákladů v občanském soudním řízení a požadovaná sazba odměny 3500 Kč se týká řízení podle části druhé, čtvrté, páté a šesté občanského soudního řádu.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. prosince 2006

JUDr. Bohuslav Hnízdl
předseda senátu