



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců Mgr. Jana Passera a JUDr. Jana Rutsche, v právní věci žalobce MUDr. L. Ř., zast. JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem v Ostravě, Kosmova 20, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 8. 2004, čj. 28 Ca 746/2002 - 76,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 8. 2004, čj. 28 Ca 746/2002 - 76, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad vydal dne 14. 11. 2001 pod čj. 291528/01/010913/4210 a čj. 291330/01/010913/4210, dodatečné platební výměry, kterými žalobci vyměřil daň z přidané hodnoty za 3. a 4. čtvrtletí roku 1995. Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 8. 2002, čj. FŘ 3636/13/08 a rozhodnutím ze dne 26. 8. 2002, čj. FŘ 6023/13/08, žalobcovu odvolání proti označeným dodatečným platebním výměrům zamítl, stejně jako městský soud žalobu proti rozhodnutí žalovaného.

V úvodu včas podané kasační stížnosti žalobce (dále též „stěžovatel“) vymezil důvody jejího podání odkazem na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního. Konkrétní kasační námitky se pak v podstatě shodovaly s námitkami žalobními, jež městský soud důvodnými neshledal.

Předně žalobce namítl nicotnost, případně neplatnost, dodatečných platebních výměrů i rozhodnutí žalovaného dle § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní

a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť jsou opatřena otiskem razítka, jehož velikost neodpovídá rozměrům přesně stanoveným zákonem č. 352/2001 Sb., o užívání státních symbolů České republiky. Rozhodnutí žalovaného je neplatné také z toho důvodu, že neobsahuje odkaz na hmotněprávní předpis.

Žalobce dále namítal, že mu daňová povinnost byla stanovena pouze na základě výsledků daňového řízení jiného daňového subjektu, konkrétně daňového řízení vedeného Finančním úřadem s dodavatelem zboží žalobci Ing. S.Vlastní šetření ve věci provedl správce daně způsobem nedostatečným pro úplné zjištění skutkového stavu věci. Jeho závěry proto nemají oporu ve správním spise. Správce daně pochybil také tím, že při projednání zprávy o daňové kontrole dne 24. 1. 2000 neseznámil stěžovatele se všemi provedenými důkazy. Tím bylo porušeno nejen žalobcovo právo dle § 16 odst. 4 písm. f) a g) daňového řádu, ale i jeho právo na spravedlivý proces zakotvené v čl. 38 odst.2 Listiny základních práv a svobod. S řadou důkazů byl totiž žalobce seznámen až po podání odvolání a před podáním žaloby. Tím byl zkrácen na svých procesních právech, což mělo za následek nezákonné rozhodnutí ve věci.

Stěžovatel se také neztotožnil s názorem soudu, že daňový orgán byl oprávněn vydat ve věci již druhý dodatečný platební výměr. K tomu uvedl, že původní daňová povinnost u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 1995 byla stanovena postupem dle § 46 odst. 5 daňového řádu, tedy na základě podaného daňového přiznání. V době od 30. 9. 1996 do 21. 7. 1997 provedl finanční úřad u žalobce daňovou kontrolu týkající se daně z přidané hodnoty, mimo jiné také v posledních dvou čtvrtletích roku 1995. Výsledkem bylo vyměření daně dodatečným platebním výměrem, který nabyl právní moci. Přezkoumávanými dodatečnými platebními výměry tak byla daňová povinnost stanovena vlastně již potřetí, což je dle žalobce v rozporu se zněním § 46 odst. 7 daňového řádu. Vydání těchto dodatečných platebních výměrů již totiž bránila překážka věci rozhodnuté. Správce daně je podle něj oprávněn vydat dodatečný platební výměr pouze tehdy, pokud jde o změnu původní daňové povinnosti, nikoli o změnu posledně známé daňové povinnosti. Za takové situace by byla v daňovém řádu zcela nadbytečná část týkající se mimořádných opravných prostředků, protože správce daně by mohl neustále dodatečně stanovovat daň. Zdůraznil dále, že daňová kontrola v přezkoumávané věci byla kontrolou opakovanou, protože shora zmíněná první daňová kontrola se týkala stejné daně a stejného zdaňovacího období, její zaměření tedy bylo stejné. Za zcela nepodložené považoval tvrzení soudu, že v první kontrole nebyly prověřovány okolnosti uplatnění daně z přidané hodnoty na vstupu, tedy z nákupu zboží. Vždyť právě tyto skutečnosti mají na případné krácení daňové povinnosti zásadní vliv. Nelze tedy tvrdit, že se obě kontroly týkaly jiných skutečností, jak dovodil soud. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný využil svého práva a podal ke kasační stížnosti vyjádření. Uvedl, že pokud by se velikost otisku úředního razítka na rozhodnutí správce daně skutečně nepatrně lišila od zákonem stanovených rozměrů, nemůže to přivodit nicotnost ani neplatnost takového rozhodnutí. Zdůraznil ale, že jeho rozhodnutí bylo opatřeno otiskem úředního razítka o správné velikosti. Odkaz na hmotněprávní předpisy je podle něj nutný pouze u dodatečných platebních výměrů, kterými byla žalobci daň dodatečně

vyměřena, nikoli u rozhodnutí o odvolání. Ze spisového materiálu je zřejmé, že správce daně vycházel při hodnocení věci také z posudku Mezinárodní federace fonografického průmyslu o hodnotě a prodejnosti audiokazet a provedl i vlastní šetření zaměřené na prokázání existence zboží. Bylo dle § 31 odst. 9 daňového řádu na žalobci, aby prokázal, že zboží přijal tak, jak bylo uvedeno na fakturách a použil jej při své podnikatelské činnosti, tedy při činnosti směřující k dosažení zisku. To se mu ale nepovedlo. Žalovaný nesouhlasil také s tím, že žalobce nebyl řádně seznámen s obsahem spisu. Podotkl, že nic takového nenamítal ani při projednání zprávy o daňové kontrole dne 24. 1. 2000, ani při nahlédnutí do spisu dne 17. 1. 2001. Doplňovat důkazy v řízení před odvolacím orgánem pak daňový řád připouští. Druhý dodatečný platební výměr nelze dle žalovaného vydat za situace, kdyby první dodatečný platební výměr byl vydán na základě stejných skutkových okolností. To však nebyl případ stěžovatele, protože daň dodatečně vyměřená prvním dodatečným platebním výměrem s dodávkami zboží od Ing. S. nijak nesouvisela. Daňový řád také nezakazuje provést daňovou kontrolu opakovaně, pokud po provedení první daňové kontroly vyšly najevo skutečnosti, o nichž do té doby správce daně nevěděl a které mají na stanovení daně ve správné výši vliv, jak tomu bylo právě u žalobce. Navrhl proto, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přičemž vycházel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Jako první se musel zabývat stížní námitkou o nicotnosti a neplatnosti dodatečných platebních výměrů a rozhodnutí žalovaného o odvolání z důvodů shora žalobcem tvrzených. Nejvyšší správní soud připomíná, že k této problematice opakovaně judikoval; srovnej například jeho rozsudky ze dne 28. 7. 2005, čj. 8 Afs 18/2005 - 78, ze dne 10. 8. 2004, čj. 7 Afs 4/2003 - 52, ze dne 12. 7. 2004, čj. 3 Afs 14/2004 - 53, ze dne 13. 10. 2005, čj. 7 Afs 51/2004 - 73, ze dne 3. 2. 2005, čj. 7 Afs 161/2004 - 44 nebo rozsudek jeho rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, čj. 6 A 76/2001 - 96; www.nssoud.cz. Z této jeho konstantní judikatury plyne, že rozhodnutí orgánu státní finanční správy, jakkoliv jeho náležitosti daňový řád ve svém § 32 vypočítává detailněji a důkladněji než obecný procesní předpis (správní řád), nejsou podrobeny přísnosti srovnatelné například s přísností směnečnou. Smyslem právní úpravy je poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojit odvoláním. Neplatnost rozhodnutí nelze dovozovat z toho, že odvolací orgán neuvedl v záhlaví rozhodnutí o odvolání výslovný odkaz na hmotněprávní předpis, na základě kterého bylo rozhodnuto; nedostatek údaje o paragrafu, odstavci či písmenu neplatnost nepůsobí. Stejně tak nesplnění základních náležitostí rozhodnutí týkajících se otisku razítka je třeba vykládat restriktivně. Neplatnosti by bylo možno dovolat se pouze tehdy, pokud by se otisk razítka odhýboval od zákonných požadavků tak výrazným způsobem, že by adresát důvodně mohl mít zato, že rozhodnutí nevydal oprávněný orgán. Nepatrná odchylka v rozměrech razítka takovým případem není. Tím méně pak může taková vada způsobit nicotnost rozhodnutí, protože za nicotné je považováno rozhodnutí trpící vadami takové intenzity, že je již za rozhodnutí nelze považovat. Nejvyšší správní soud ještě podotýká, že k výkladu § 32 odst. 2 daňového řádu

nelze přistupovat formálně či formalisticky, nýbrž je vždy nutné hledat jeho smysl a účel, tedy zkoumat, proč je určitá náležitost daňového rozhodnutí jeho součástí a zda její případný nedostatek je natolik intenzivní, aby zakládal jeho neplatnost.

S ohledem na logiku posloupnosti stížních námitek se jako další musel Nejvyšší správní soud zabývat otázkou, zda v přezkoumávané věci daňové orgány uskutečnily opakovanou daňovou kontrolu žalobce v souladu se zákonem. Ohledně skutkového stavu věci bylo účastníky řízení i městským soudem považováno za nesporné, že daňová kontrola v období 7. 12. 1999 – 5. 1. 2000 proběhla u žalobce opakovaně, neboť se týkala stejného druhu daně i téhož zdaňovacího období. Dále bylo nesporným, že výsledkem předcházející daňové kontroly v období 30. 9. 1996 – 3. 2. 1998 byl pravomocný dodatečný platební výměr, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období. Městský soud v takovém postupu správce daně pochybení neviděl, protože dle jeho názoru se každá z provedených kontrol týkala jiných skutečností. Závěry první daňové kontroly tak nepředstavovaly pro opakovanou daňovou kontrolu ani řešení předběžné otázky dle § 28 daňového řádu, ani jinou zákonnou překážku, která by jejímu provedení bránila. S tímto posouzením uvedené právní otázky však Nejvyšší správní soud souhlasit nemůže. A to i s přihlédnutím ke své dosavadní judikatuře týkající se této problematiky; srovnej jeho rozsudky ze dne 15. 9. 2005, čj. 5 Afs 223/2004 - 89, ze dne 24. 3. 2006, čj. 8 Afs 34/2005 - 55 či ze dne 24. 1. 2006, čj. 2 Afs 31/2005 - 57; www.nssoud.cz.

Nejvyšší správní soud je toho názoru, že nelze dovést absolutní možnost správce daně provádět opakování daňové kontroly kdykoli, vymezí-li její obsah odlišně od kontroly předchozí a vyjdou-li najevo nové skutečnosti, aniž by přitom respektoval ostatní zákonná ustanovení, která takovou možnost limitují. Důvodem opakování kontroly totiž nemohou být bez dalšího nové skutečnosti, dostatečným důvodem nemůže být ani odlišné vymezení předmětu kontroly. Daňový řád obecně nevylučuje, aby pravomocně vyměřená daň mohla být následně měněna, přičemž dodatečné platební výměry lze vydávat i opakovaně (viz k tomu zejm. shora již zmíněný § 46 odst. 7 daňového řádu a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, čj. 2 Afs 80/2004 - 72; www.nssoud.cz). Možnost takové změny, zakotvené generelně v § 46 odst. 7 daňového řádu, nutno ovšem mít za realizovatelnou pouze a výlučně způsobem v zákoně stanoveným (tj. za pomoci procesních instrumentů zákonem výslovně upravených, připadají-li vzhledem ke své podstatě a funkci ve vztahu k zamýšlenému účelu v úvahu).

Takovým procesním instrumentem jsou v daňovém řádu – podobně jako v trestním řádu, občanském soudním řádu či správním řádu – mimořádné opravné prostředky. Daňový řád upravuje ve své části páté v ustanoveních § 54 až § 55, § 55a, § 55b a § 56 celou škálu těchto mimořádných opravných prostředků pamatujících na situace, kdy z důvodů kvalifikovaného deficitu při zjištění rozhodných skutkových okolností (obnova řízení), pro právní vady (přezkoumání daňových rozhodnutí), kvůli odstranění aplikačních nesrovnalostí a nespravedlností (prominutí daně) či kvůli odstranění administrativních či jiných obdobných pochybení (opravy zřejmých omylů a nesprávností) lze pravomocné rozhodnutí o vyměření daňové povinnosti změnit, přičemž tyto mimořádné opravné prostředky jsou použitelné vždy i *ex officio* a zásadně

připouštětí využití zásady *reformatio in peius* (vyjma prominutí daně, kde to je z povahy věci vyloučeno). V podobě těchto mimořádných opravných prostředků má stát k dispozici adekvátní nástroje pro řešení situací, kdy je z legitimních důvodů třeba po pravomocném vyměření daňové povinnosti (takovým je ve smyslu § 46 odst. 5 daňového řádu i akceptace daňového přiznání správcem daně) určit výši daňové povinnosti znovu. Pokud je tedy má k dispozici, je správní orgán v daňovém řízení rovněž povinen jich – a pouze jich – k dosažení cílů, kvůli nimž zákonodárce tyto opravné prostředky v daňovém řádu upravil, používat. Jiný postup správního orgánu by byl vybočením z mezí pravomocí daných tomuto orgánu zákonem a bylo by jej nutno považovat nejen za protizákonný, ale – s ohledem na čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod - i za protiústavní postup.

Nejvyšší správní soud, který je jako každý orgán aplikující právo povinen vykládat jednoduché právo ústavně konformním způsobem, proto zásadně nemůže připustit výklad, že by daňová kontrola jako jeden z nástrojů ke zjišťování skutkového stavu v rámci daňového řízení mohla být opakována mimo rámec procesních instrumentů, které jako jediné připouštětí opakování samotného daňového řízení, jehož je daňová kontrola jako dílčí procesní postup vždy součástí. Daňová kontrola slouží v první řadě ke zjištění skutkových okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, je tedy v první řadě instrumentem ke zjišťování skutkového stavu věci; zpráva o daňové kontrole, tedy suma poznatků zjištěných při daňové kontrole a zaznamenaných zákonem předepsaným způsobem, je v daňovém řízení důkazem (§ 31 odst. 4 daňového řádu). Oprávnění správce daně při daňové kontrole a tomu odpovídající povinnosti daňového subjektu (viz zejm. § 16 odst. 2 daňového řádu) slouží nepochybně k tomu, aby daňová kontrola mohla efektivně plnit svůj účel. Současně však tato oprávnění mohou z hlediska daňového subjektu znamenat výrazný zásah do jeho subjektivních práv. Nelze proto připustit, aby daňová kontrola byla opakována libovolně často a aby tak byl dán prostor k případnému neprofesionálnímu či dokonce v krajních případech i šikanóznímu postupu správce daně vůči daňovému subjektu; na druhé straně ovšem nelze ani připustit, aby možnosti správce daně k užití instrumentu v podobě daňové kontroly byly fakticky vyprázdněny tím, že by opakování daňové kontroly bylo paušálně a bezvýjimečně vyloučeno i za situace, kdy při první daňové kontrole správce daně postupoval s potřebnou profesionalitou a kdy teprve po jejím skončení a z důvodů, jež správce daně nezavinil, se objevily nové skutečnosti, které zakládají důvod k tomu, aby první daňovou kontrolou prověřované skutečnosti byly podrobeny opakovanému zkoumání.

Opakování daňové kontroly proto může být zásadně přípustné jen tehdy, je-li důvod zopakovat proběhlé daňové řízení v jeho skutkové dimenzi, tj. znovu zjišťovat skutkový stav. Zejména k tomu účelu slouží, jak výše nastíněno, institut obnovy řízení (§ 54 až § 55 daňového řádu.). Je-li naplněn zákonný předpoklad pro užití mimořádného opravného prostředku podle § 54 odst. 1 písm. a) až c) daňového řádu a jsou-li dány i další zákonné podmínky pro užití tohoto procesního instrumentu, je povinností správce daně řízení obnovit; není přitom rozhodné, zda o takový postup požádá příjemce rozhodnutí. V rámci obnoveného řízení pak může v mezích rozsahu a důvodů obnovy (§ 55 odst. 4 daňového řádu) proběhnout i opakovaná daňová kontrola. Pokud bude mít správce daně při svém dalším postupu vůči žalobci za to, že jsou důvody k tomu,

aby u žalobce byla provedena opakovaná daňová kontrola, může ji provést pouze za podmínek a způsobem popsáním výše v tomto rozsudku.

Jak je ze shora uvedeného skutkového stavu věci zřejmé, v přezkoumávané věci správce daně uvedeným způsobem nepostupoval. Tím ovšem zatížil správní řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Žalovaný pak toto pochybení finančního úřadu nikterak nenapravit.

Městský soud v Praze tak v předcházejícím řízení nesprávně posoudil právní otázku, týkající se možnosti provedení opakované daňové kontroly. Nejvyšší správní soud proto k podané kasační stížnosti napadený rozsudek zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Za této situace Nejvyšší správní soud nepovažoval za vhodné zabývat se zbývajícími kasačními námitkami, protože by to bylo v daný okamžik pro posouzení věci s ohledem na shora uvedené buď nepodstatné nebo předčasné.

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. srpna 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu