



**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 Ing. E. B., zastoupeného JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem v Ostravě, Kosmova 20, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 10. 2004, čj. 16 Ca 436/2001 – 53,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 10. 2004, čj. 16 Ca 436/2001 – 53, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad v Rumburku vydal dne 24. 11. 1997 pod čj. 50214/97179971/5693, dodatečný platební výměr, kterým žalobci vyměřil za použití pomůcek daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty ve výši 393 621 Kč za zdaňovací období roku 1994 a roku 1995. Žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 10. 2001, čj. 14424/130/2000, žalobcovu odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru zamítl, stejně jako krajský 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), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního. Konkrétní kasační námitky se pak v podstatě shodovaly s námitkami žalobními, jež krajský soud důvodnými neshledal.

Předně žalobce namítl neplatnost dodatečného platebního výměru dle § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V jeho výroku totiž nejsou uvedeny hmotněprávní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, tedy neobsahuje odkaz na zákon o dani z přidané hodnoty. Chybou je také to, že ve výroku dodatečného platebního výměru je uvedena v rozporu

s § 46 odst. 7 daňového řádu pouze úhrnná částka dodatečně vyměřené daně bez upřesnění, o kolik se mění v jednotlivých zdaňovacích obdobích oproti daňové povinnosti původní, ani za která zdaňovací období byla tato daň dodatečně stanovena. Rozpis základu daně na několik zdaňovacích období, jak je uveden na dalších stranách dodatečného platebního výměru, tedy až za otiskem razítka se státním znakem a za podpisem pracovníka správce daně, nezakládá z toho důvodu žádné právní účinky. Rozhodnutí neobsahující ve svém výroku doměřený základ daně a daň za příslušné zdaňovací období je dle žalobce nejen neplatné, ale i nepřezkoumatelné.

Dále žalobce namítl, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí až po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v § 47 daňového řádu. Ta v přezkoumávané věci uplynula dnem 31. 12. 1999. Soud se touto jeho námitkou zabýval nedostatečně a jeho rozhodnutí je v této části nepřezkoumatelné. Stejně tak se stěžovatel neztotožnil se závěrem soudu ohledně oprávněnosti postupu žalovaného dle § 50 odst. 3 daňového řádu. Na rozdíl od soudu je žalobce mínění, že v případě stanovení daně podle pomůcek může odvolací orgán postupovat výhradně podle ustanovení odst. 5 citované normy, aplikace odst. 3 nepřichází v úvahu.

Soud se dle žalobce rovněž řádně nevypořádal s jeho námitkou, že v daňovém řízení došlo k porušení § 46 odst. 2 daňového řádu, dle něhož pokud je daň stanovena odchylně od daně, jak ji přiznal daňový subjekt, musí být z vyměřovacího spisu patrné, podle jakých pomůcek nebo na základě čeho se správce daně při stanovení daně odchýlil, jakož i důvody takového postupu. S doplněním předkládací zprávy obsahujícím konstrukci a způsob výpočtu daně podle pomůcek, na které soud v souvislosti s tím poukazyval, však žalobce nebyl seznámen. Dále žalobce namítl, že v přezkoumávané věci nebyly vůbec dány zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. S jeho rozsáhlou argumentací k této otázce obsažené v žalobě se soud vypořádal v napadeném rozsudku velmi nepřesvědčivě, a proto i tuto jeho část považoval stěžovatel za nepřezkoumatelnou.

V doplnění kasační stížnosti ještě dodal, že rozhodnutí žalovaného i dodatečný platební výměr dosud nenabývaly právní moci, protože rozhodnutí žalovaného bylo doručeno pouze Ing. P. L., který sice žalobce v daňovém řízení zastupoval, ovšem na základě omezené plné moci. Proto mělo být toto rozhodnutí doručeno i žalobci, k čemuž však nedošlo. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný odmítl důvodnost všech stížných námitek. Z dodatečného platebního výměru je dle něho dostatečně zřejmé, co je výrokem a podle jakých hmotněprávních předpisů bylo rozhodováno. V rozporu s ustanovením § 32 odst. 2 daňového řádu také není, pokud dodatečný platební výměr obsahuje ve výrokové části souhrnnou částku doměřované daně a větu, že rozpis základu daně a daň jsou uvedeny na dalším listě s tím, že tímto listem je rubová strana rozhodnutí označená nadpisem „Doměřená daň“. Přisvědčil dále soudu, že v dané věci běžela prekluzivní lhůta nejen v době vydání dodatečného platebního výměru, ale i v době rozhodování žalovaného. Vyjádřil názor, že do konce běhu prekluzivní lhůty musí být daň vyměřena nebo doměřena, což se stane již vydáním platebního nebo dodatečného platebního výměru bez ohledu na nabytí jeho právní moci. Žalovaný rovněž vyjádřil přesvědčení,

že ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu nevylučuje využití § 50 odst. 3 tohoto právního předpisu. Žalovaný proto mohl finančnímu úřadu uložit, aby doplnil výsledky daňového řízení v tom rozsahu a za tím účelem, aby dokázal dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek. S předkládací zprávou nebyl finanční úřad povinen dle § 23 odst. 2 daňového řádu žalobce seznamovat. Správní spis jinak obsahuje celou řadu podkladů, ze kterých je patrné, podle jakých pomůcek a na podkladě čeho se finanční úřad odchýlil od základu daně a daně, jak ji přiznal stěžovatel, a s těmito podklady žalobce seznámen byl. Zákonné důvody pro stanovení daně podle pomůcek pak byly dle žalovaného jednoznačně naplněny. Navrhl proto, aby kasační stížnost jako nedůvodná byla 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.

Předně se zabýval námitkou žalobce, že rozhodnutí žalovaného nebylo dosud řádně doručeno, a nenabylo z toho důvodu dosud právní moci. Přisvědčit jí ale nemohl. Ve správním spise je založena písemná plná moc z 10. 8. 1999, kterou žalobce zmocnil daňového poradce Ing. P. L., aby jej v plném rozsahu zastupoval před místně příslušným správcem daně v souvislosti s veškerými úkony, které se týkají daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 7. 1993 do 31. 12. 1995. Tato plná moc nevylučuje možnost, že úkony vůči správci daně budou konat i samostatně. Daňový řád rozlišuje zastoupení na základě neomezené a omezené plné moci (§ 10 odst. 3 ve spojení s § 17 odst. 7 tohoto zákona). Pod omezenou plnou mocí je nutno chápat pouze takovou, která má přesně vymezený rozsah zmocnění. Ve všech dalších případech konstruuje § 10 odst. 3 daňového řádu právní fikci neomezené plné moci. Aby mohla být plná moc považována za omezenou, je nutné, aby v ní byly přesně specifikovány, které je zmocněnec právně vykonat, tedy např. nahlédnou do spisu, sepsat odvolání apod. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2005, čj. 7 Afs 10/2005 - 86). Z citace dotčené plné moci je tak zřejmé, že Ing. L. zastupoval stěžovatele na základě neomezené plné moci pro celé daňové řízení. Dle § 17 odst. 7 věty první daňového řádu tak žalovaný postupoval správně, pokud rozhodnutí doručil pouze jemu. Ostatně žalobce ani neupřesnil, z čeho svůj závěr o omezení této plné moci dovozuje.

Nedůvodnou se ukázala také stížní námitka napadající ze shora uvedených důvodů platnost dodatečného platebního výměru dle § 32 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud 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 nebo rozsudek jeho rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, čj. 6 A 76/2001 - 96. Z této 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. Má-li vydané rozhodnutí všechny zákonné náležitosti, pak jejich samotné grafické učlenění na hmotném substrátu naprosto nelze zúžit na esenciální náležitost rozhodnutí,

a jen z ní dovozovat jeho platnost či neplatnost. Stejně tak nelze dovozovat neplatnost rozhodnutí z toho, že správce daně uvedl pouze název a číslo právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto; nedostatek údaje o paragrafu, odstavci či písmenu neplatnost nepůsobí. Doměřený rozdíl na daňovém základu pak mezi základní náležitosti rozhodnutí dle § 32 odst. 2 daňového řádu nepatří. Dodatečný platební výměr, v jehož výroku je uvedeno, že rozpis základu daně a daň jsou uvedeny na dalším listě, který tvoří rubovou stránku tohoto rozhodnutí, není v rozporu s požadavky na základní náležitosti rozhodnutí, a je platný. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, 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.

Rovněž tvrzení žalobce o vyměření daně po uplynutí prekluzivních lhůt stanovených v § 47 daňového řádu se ukázalo neoprávněným. Pro posouzení věci je podstatné, že obě strany sporu činí nesporným, že dodatečný platební výměr byl vydán před uplynutím lhůty pro vyměření a v této lhůtě žalobci také doručen. Tříletá lhůta stanovená citovaným ustanovením daňového řádu je totiž zachována, pokud je v této lhůtě daň vyměřena nebo doměřena vydáním (dodatečného) platebního výměru a ten je daňovému subjektu před uplynutím lhůty řádně doručen, a to bez ohledu na to, že odvolací řízení případně probíhá až po uplynutí této lhůty. Rozhodnutí o odvolání, kterým je odvolání daňového subjektu zamítnuto nebo prvostupňové rozhodnutí zrušeno, není rozhodnutím, kterým by došlo k vyměření či doměření daně. Za takové rozhodnutí lze považovat pouze rozhodnutí odvolacího orgánu o změně napadeného rozhodnutí, a pouze tento druh rozhodnutí není odvolací orgán oprávněn po uplynutí lhůty dle § 47 daňového řádu vydat.

Jako důvodné však musel Nejvyšší správní soud přisvědčit stížní námitce napadající procesní pochybení žalovaného, který v odvolacím řízení využil postupu dle § 50 odst. 3 daňového řádu za situace, kdy daň byla vyměřena dle pomůcek. Že k takovému postupu žalovaného v přezkoumávané věci skutečně došlo, je zřejmé jak z obsahu správního spisu, tak z obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí, a tento fakt nepopírá ani žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti. Takový postup odvolacího orgánu je ale dle Nejvyššího správního soudu možný pouze, má-li jím být přezkoumáno rozhodnutí, kterým byla vyměřena daňová povinnost za užití důkazů, které mohou být rovněž v odvolacím řízení z pokynu odvolacího orgánu správcem daně doplňovány či odstraňovány jiné vady řízení.

Je-li však daňová povinnost správcem daně vyměřena podle pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu), pak je pro postup odvolacího orgánu nutno aplikovat zvláštní ustanovení, jímž je § 50 odst. 5 daňového řádu, kterým je určen rozsah přezkoumání napadeného rozhodnutí odvolacím orgánem. Podle něho totiž, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, 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 zamítne. V opačném případě rozhodnutí změni nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1 (autoremedura), vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.

Znamená to, že brojí-li daňový subjekt proti rozhodnutí, kterým byla stanovena daň podle pomůcek, odvolací orgán zkoumá jen podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Oněmi zákonnými podmínkami je nutno rozumět nejen podmínky uvedené v § 31 odst. 5, ale i zjištění, zda daň tímto způsobem je stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7). To vše obzvláště s přihlédnutím k základním zásadám daňového řízení stanoveným v § 2 odst. 1 a 2 daňového řádu.

Užil-li správce daně prvního stupně takový způsob stanovení daně (pomůcky), zkoumá odvolací orgán jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním, a jednak i to, zda daň je stanovena pomocí pomůcek dostatečně spolehlivě. Tím je také určen jeho rozsah zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně podle § 50 odst. 5 daňového řádu.

Ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu tak již neumožňuje odvolacímu orgánu doplňovat odvolací řízení způsobem spočívajícím v tom, že uloží správci daně odstranit vady jeho řízení, které však správce daně vzal za rozhodné pro stanovení daně právě tímto náhradním způsobem (za užití pomůcek). Zjistil-li totiž odvolací orgán, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebyly splněny, měl rozhodnutí zrušit.

Této interpretaci odpovídá i odstavec 6 cit. ustanovení, podle něhož odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5, rozhodnutí v odůvodněných případech změní nebo zruší, jinak odvolání zamítne I zde je vyjádřena vázanost odvolacího orgánu speciálním ustanovením za předpokladu, že přezkoumává rozhodnutí, kterým byla stanovena daň podle pomůcek.

Krajský soud v Ústí nad Labem tak v předcházejícím řízení nesprávně posoudil právní otázku, týkající se přezkoumání rozhodnutí žalovaným a možnosti jeho postupu za situace, kdy daň byla stanovena pomocí pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu). 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 se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat zbývajícími kasačními námitkami, protože by to bylo předčasné.

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. srpna 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu