



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce **R. Ch.**, zast. JUDr. Josefem Tichým, advokátem se sídlem v Ústí nad Labem, Kramoly 39, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 11. 2005, č. j. 15 Ca 261/2004 – 218,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 1279 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad v Teplicích vyměřil dodatečnými platebními výměry ze dne 3. 4. 2001 žalobci podle pomůcek daň z přidané hodnoty za období od května 1997 do prosince 1999. Odvolání žalobce byla rozhodnutími žalovaného ze dne 12. 7. 2002 zamítnuta.

Tato rozhodnutí krajský soud shora označeným rozsudkem pro vadu řízení zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že finanční úřad provedl u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty za shora uvedené zdaňovací období, jejímž výsledkem byla zpráva ze dne 8. 2. 2001. Z ní vyplynulo, že účetnictví předložené žalobcem považoval správce daně za neprůkazné, neúplné a nesprávné, v důsledku čehož nebylo možno zjistit a ověřit vykázané daňové základy, a proto musela být daň stanovena podle pomůcek, jak předpokládá § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V odvolacích řízeních proti dodatečným platebním výměrům však správce daně zkoumal podmínky pro dodatečné

stanovení daně žalobci dokazováním, ačkoliv je již vyměřil za použití pomůcek. Tím zpochybnil správnost tohoto způsobu stanovení daňové povinnosti. Procesní opatření správce daně provedená po vydání dodatečných platebních výměrů je dle soudu nutno považovat za úkony, které směřovaly k dalšímu zjišťování skutečností rozhodných pro určení způsobu vyměření daně. Dospěl proto k závěru, že z postupu daňových orgánů nebylo zřejmé, zda žalobci měla být daň vyměřena podle pomůcek nebo na základě dokazování, a že nebylo jasné, v jakém rozsahu měl žalovaný dodatečné platební výměry přezkoumat. V tom soud spatřoval vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí, a proto rozhodl, jak shora uvedeno.

Ve včas podané kasační stížnosti žalovaný (dále též „stěžovatel“) uvedl, že ji podává z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy napadal nezákonnost rozhodnutí soudu spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Za onu nesprávně posouzenou právní otázku soudem považoval žalovaný jeho závěr, že při stanovení daně podle pomůcek, nelze v odvolacím řízení postupovat dle § 50 odst. 3 daňového řádu.

Vyjádřil přesvědčení, že ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu nevyklučuje využití § 50 odst. 3 tohoto právního předpisu. Podle něj může odvolací orgán postupovat a vyžadovat doplnění daňového řízení. Ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu stanovuje, z jakého hlediska může odvolací orgán zkoumat správnost postupu finančního úřadu, ale neobsahuje procesní úpravu, jak má odvolací orgán postupovat, aby měl dostatek důkazů nutných k posouzení, zda byly zákonné podmínky pro stanovení daně pomůckami naplněny. Právě k tomuto zjištění směřoval jeho postup v odvolacím řízení, jenž odůvodňoval i odkazem na § 48 odst. 6 a 7 daňového řádu. Podle § 50 odst. 7 téhož právního předpisu se v odůvodnění rozhodnutí musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody uvedenými v odvolání, ale dostát této povinnosti bez doplnění dokazování nelze.

Jako další důvod kasační stížnosti žalovaný uvedl, že soud nepostupoval v souladu s § 75 s. ř. s., protože nepřezkoumal žalobou napadené rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů. Žalobce totiž v žalobě výslovně nenamítal, že žalovaný po vyměření daně podle pomůcek znovu v rámci odvolacího řízení posuzoval podmínky pro jejich dodatečné stanovení dokazováním. Z toho důvodu považoval rozhodnutí soudu za nepřezkoumatelné. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobce odmítl důvodnost stížních námitek. Zdůraznil, že v žalobě namítal jak nesprávnosti v postupu správce daně ohledně dokazování, tak při použití pomůcek. Z jejího obsahu lze tedy dovodit, že odmítal nejen oba vadně provedené postupy, ale i jakékoliv jejich kombinace. Přitom vady odvolacího řízení popsal dostatečně. Z kasační stížnosti podle něj vlastně vyplývá, že žalovaný nahrazoval nedostatky finančního úřadu, což porušuje zásadu dvojinstančnosti. Rozsah dokazování provedený žalovaným ale vyvrací jeho tvrzení, že šlo pouze o zjištění důvodnosti použití pomůcek. Navíc závěry, které z proběhlého dokazování vyvodil, byly chybné. Žalobce tedy navrhl, 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.

Žalovaný nemá pravdu, pokud tvrdí, že nepochybil, jestliže 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 výslovně připustil i sám žalovaný ve své 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 (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004-80, a ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004-64; www.nssoud.cz).

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 změní 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 dále též, 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 tak v předcházejícím řízení právní otázku týkající se přezkoumání rozhodnutí žalovaným a možnosti jeho postupu za situace, kdy daň byla stanovena pomocí pomůcek posoudil správně (§ 50 odst. 5 daňového řádu).

Nedůvodnou se ukázala i druhá z námitek žalovaného. Žalobce totiž nesporně v žalobě namítal mimo jiné i to, že v jeho věci bylo při doměření daně chybně přistoupeno k použití pomůcek, což dokládal odkazy na důkazní prostředky opatřené po vydání dodatečných platebních výměrů. Soud ale nemohl oprávněnost těchto žalobních námitek přezkoumat, a to právě z důvodu shora uvedené vady odvolacího řízení, které se žalovaný dopustil. Zcela správně proto soud k této vadě řízení přihlédl z úřední povinnosti v souladu s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neboť se jednalo o vadu řízení takové intenzity, která znemožnila soudní přezkum oprávněnosti některých žalobních námitek, tedy mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Výhrady žalovaného, že v žalobě žalobce na jeho shora uvedené procesní pochybení výslovně neodkázal, jsou proto z tohoto pohledu zcela neoprávněné.

Z výše uvedených důvodů proto nepřisvědčil Nejvyšší správní soud námitkám stěžovatele a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalovaný nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalovaný je povinen zaplatit úspěšnému žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 1279 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce. Tato částka představuje odměnu za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) ve výši 1000 Kč a náhradu hotových výdajů ve výši 75 Kč, vše povýšeno o 19% DPH, v souladu s § 11 a § 13 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátního tarifu).

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

V Brně dne 12. září 2006

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu