

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **P. M.**, zastoupeného Mgr. Davidem Burjánkem, advokátem se sídlem ul. Palackého 211, Turnov, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Bílině**, se sídlem Žižkovo náměstí č. 61, Bílina, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 12. 2007, č. j. 15 Ca 173/2007 – 25,

t a k t o :

Věc se **p o s t u p u j e** rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podanou ke krajskému soudu dne 7. 9. 2007 se žalobce domáhal, aby krajský soud žalovanému (dále také „správce daně“) zakázal „pokračovat v řízení, které zahájil vystavením oznámení o provedení svědecké výpovědi ze dne 25. 5. 2006 a které označuje jako dodatečné vyměřovací řízení podle § 46 daňového řádu“.

Ze správního spisu předloženého žalovaným vplynuly tyto pro věc podstatné okolnosti:

V roce 2004 provedl správce daně u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období rok 2002. Ta byla ukončena projednáním zprávy č. j. 38299/04/211930/0966, dne 23. 11. 2004. Na základě provedené daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), jeho daňová povinnost nemohla být stanovena dokazováním a proto bylo třeba dle § 31 odst. 5 daňového řádu přistoupit ke stanovení daně za použití pomůcek. Správce daně po té vydal dodatečný platební výměr ze dne 9. 12. 2004, č. 1040000347, č. j. 41090/04/211970/6013, kterým žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 2002 ve výši 348 790 Kč. Odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) zamítlo rozhodnutím ze dne 16. 8. 2005, č. j. 12794/05-1100.

K žalobě Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 28. 3. 2007, č. j. 15 Ca 203/2005 - 50, pro vady řízení zrušil jak rozhodnutí finančního ředitelství,

tak i jemu předcházející dodatečný platební výměr a věc vrátil finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Podle krajského soudu finanční ředitelství ve svém rozhodnutí řádně nezdůvodnilo splnění podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek, přičemž správce daně mohl stanovit daň dokazováním a ve skutečnosti tak i učinil. Dále krajský soud shledal pochybení v tom, že správce daně neprovedl výslechy žalobcem navržených svědků.

Po zrušujícím rozsudku krajského soudu správce daně začal (také prostřednictvím dožádaní jiného finančního úřadu) provádět výpovědi žalobcem dříve navržených svědků, přičemž o jejich konání žalobce předem vždy vyrozuměl tak, aby se jich žalobce mohl zúčastnit. O konání prvních výpovědí byl žalobce informován poprvé přípisem ze dne 25. 5. 2007, č. j. 17885/07/211930/0966. Při ústním jednání dne 18. 6. 2007 se žalobce správce daně dotázal, v rámci jakého daňového řízení mají být svědecké výslechy uvedených osob provedeny a jaká jsou jeho práva a povinnosti při těchto úkonech. Na to správce daně žalobci přípisem ze dne 27. 6. 2007, č. j. 20387/07/211930/0966, sdělil, že s ohledem na zrušující rozsudek krajského soudu provádí „dle pokynů soudu“ svědecké výpovědi a to v rámci dodatečného vyměřovacího řízení dle § 46 daňového řádu, přičemž zákon pro toto řízení práva a povinnosti daňového subjektu taxativně nevymezuje a proto správce daně odkázal na ustanovení § 2 odst. 1, 2, 8 a 9 daňového řádu.

Dne 17. 7. 2007 žalobce podal u správce daně námitku podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu proti postupu pracovníka správce daně, v níž s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 223/2004 - 89, namítal, že daňový řád správcem daně neumožňuje opakovat daňovou kontrolu či pokračovat v již jednou zahájené (a ukončené) daňové kontrole s tím, že pokud již jednou byla provedena (ukončena) daňová kontrola, lze daňovou povinnost následně měnit pouze v rámci mimořádných opravných prostředků (§ 54 a 55b daňového řádu). Rozhodnutím ze dne 23. 7. 2007, č. j. 21818/07/211930/157, správce daně řízení o této námitce žalobce jako o nepřijatelném podání dle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu zastavil, neboť v dané době již nebyla prováděna daňová kontrola. Žalobce se proti tomuto rozhodnutí správce daně odvolal, namítl, že správce daně prověřuje základ daně z příjmů fyzických osob za uvedené období a provádí úkony, k nimž je oprávněn podle § 16 daňového řádu. I když tento postup správce daně neoznačuje jako daňovou kontrolu, měl by žalobci přiznat práva obdobná těm, které kontrolovanému daňovému subjektu uvedené ustanovení přiznává. Rozhodnutím ze dne 19. 11. 2007, č. j. 14715/07-1500/500368, finanční ředitelství odvolání žalobce zamítlo. Potvrdilo názor správce daně v tom, že po zrušujícím rozsudku krajského soudu již postup správce daně nebyl daňovou kontrolou, ale (dodatečným) vyměřovacím řízením, v jehož rámci není podání námítky dle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu přípustné.

II.

Krajský soud neshledal žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného důvodnou. V dané věci zaujal názor, že pokud správce daně provádí dokazování po té, co bylo soudem zrušeno rozhodnutí finančních orgánů obou stupňů (z důvodů neprovedení některých důkazů), pak tak činí v rámci pokračujícího vyměřovacího řízení. Vyměřovací řízení podle krajského soudu zahrnuje veškeré aktivity směřující k vyměření daně, včetně podání daňového přiznání, úkony v rámci případného vytýkácího řízení a úkony při dokazování, a pokračuje tak i po skončení daňové kontroly. V jeho rámci je proto správce daně oprávněn činit (kromě daňové kontroly) i další úkony směřující ke správnému zjištění a vyměření daně a opatřovat si i další důkazní prostředky, jejichž potřeba vyjde v řízení najevo. Naproti tomu daňovou kontrolu krajský soud vymezil tak, že jde o souhrn řady dílčích úkonů,

kteří jsou ukončeny projednáním zprávy o daňové kontrole, a jde tak o samostatný, časově přesně ohraničený úsek (vyměřovacího) řízení. Krajský soud připomněl, že zpráva o daňové kontrole je pouze jedním z důkazních prostředků.

Dále krajský soud konstatoval, že při pokračování ve vyměřovacím řízení musí správce daně v souladu s právním názorem soudu vyslovenému ve zrušujícím rozsudku provést důkazy, které nebyly provedeny dříve (v rámci daňové kontroly), může však provádět i další důkazy, vyjde-li jejich potřeba najevo. Nicméně jako korektiv stavu, kdy dokazování není prováděno v rámci daňové kontroly, krajský soud zdůraznil požadavek, aby správce daně v takovém případě za dodržení zásad daňového řízení dal daňovému subjektu prostor k prokázání všech skutečností (§ 31 odst. 8 daňového řádu), seznámil daňový subjekt s výsledky nových zjištění, umožnil mu se k výsledku a způsobu zjištění vyjádřit a případně navrhnout jeho doplnění (analogicky podle § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 daňového řádu a v souladu se zásadou součinnosti).

III.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce kasační stížností. Podstatou jeho argumentace v kasační stížnosti (i v žalobě) bylo, že podle § 46 odst. 7 daňového řádu musí vlastnímu dodatečnému vyměření daně předcházet zjištění a stanovení základu daně a daně odchylně, než bylo uvedeno v daňovém přiznání. Postup zjišťování a prověřování základu daně a daně, stejně tak jako práva a povinnosti správce daně a daňového subjektu, upravuje pouze § 16 daňového řádu. Pokud tedy správce daně prověřuje základ daně, aniž by prováděl daňovou kontrolu, postupuje způsobem, který daňový řád nepředpokládá, je jeho postup nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. Správce daně přitom nečinil své úkony ani v rámci mimořádných opravných prostředků podle § 54 a 55b daňového řádu. V replice k vyjádření správce daně v řízení před krajským soudem pak žalobce vyslovil i pochybnost o tom, že ze zrušujícího rozsudku krajského soudu nebylo možno dovozovat jakýkoli pokyn či návod správci daně k pokračování v řízení a k doplnění důkazních prostředků.

IV.

Rozhodující tříčlenný senát Nejvyššího správního soudu dospěl při předběžné poradě k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru vysloveného dříve Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 31. 1. 2008 č. j. 8 Afs 113/2006 - 70, a v rozsudku ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57 (publikovaného pod č. 868/2006 Sb. NSS). Proto podle ustanovení § 17 odst. 1 s. ř. s. je věc předkládána rozšířenému senátu.

V rozsudku ve věci sp. zn. 8 Afs 113/2006 osmý senát Nejvyššího správního soudu zrušil rozsudek krajského soudu, a to z důvodu, že krajský soud zrušil kromě rozhodnutí odvolacího orgánu i dodatečný platební výměr správce daně prvního stupně. Osmý senát přitom konstatoval, že pokud krajský soud takto postupoval z důvodů potřeby doplnění dokazování (výslechu svědků), pak nerespektoval *rámec a logiku základních procesních institutů daňového řízení tak, aby bylo možné toto řízení po vrácení věci krajským soudem řádně dokončit*. Podle právního názoru vysloveného v tomto rozsudku krajský soud nemůže zrušit i dodatečný platební výměr *v případě, kdy správní soud shledá vady řízení spočívající v neprovedení navrhovaných důkazů a tedy uloží správnímu orgánu doplnění dokazování, protože doplnění dokazování musí probíhat v rámci odvolacího řízení postupem dle § 50 odst. 3 daňového řádu*.

Podle názoru předkládajícího senátu by však v případě, kdy správní soud shledá výrazný nedostatek podkladů pro stanovení daně a z tohoto důvodu zruší i rozhodnutí správce daně prvního stupně, pak by tento správce daně měl být oprávněn v řízení dále pokračovat v intencích a dle pokynů zrušujícího rozsudku; samotná úprava odvolacího řízení v daňovém řádu takovému postupu krajského soudu v zásadě nijak nebrání. V dalším řízení by pak správce daně prvního stupně měl především doplňovat dokazování v souladu s názorem krajského soudu. Jestliže smyslem tohoto postupu, jakož i celého daňového řízení, je správné a úplné zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu), pak by podle názoru předkládajícího senátu k doplnění dokazování mělo dojít v rámci daňové kontroly, která i dle stávající judikatury zdejšího soudu představuje jediný náležitý nástroj ke zjišťování a prověřování daňové povinnosti. Tomu by neměla bránit ani skutečnost, že správce daně již v předchozím řízení daňovou kontrolu provedl a řádně ukončil projednáním zprávy dle § 16 odst. 8 daňového řádu. V takovém případě však správce daně nemůže v daňové kontrole „pokračovat“ (k tomu srov. např. I ÚS 512/2002), ale měl by náležitým způsobem zahájit novou daňovou kontrolu a v rámci ní doplnit dokazování.

V tomto bodě se však názor předkládajícího senátu dostává do rozporu s právním názorem vyjádřeným druhým senátem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 31/2005. Druhý senát Nejvyššího správního soudu v uvedeném rozsudku paušálně zapovídá možnost správce daně opakovat daňovou kontrolu bez toho, aby byly splněny podmínky pro obnovu řízení. Nijak přitom nerozlišuje mezi případy, kdy dojde ke zrušení rozhodnutí odvolacího orgánu a dodatečného platebního výměru správním soudem z důvodů, že k doměření daně vůbec nemohlo dojít, a případy, kdy tak správní soud učiní proto, aby správce daně prvního stupně doplnil podklady pro stanovení daně a po té případně daň znovu doměřil.

Opakováním daňové kontroly v posléze uvedeném případě však dle názoru předkládajícího senátu nedochází k šikanóznímu postupu správce daně vůči daňovému subjektu; naopak smyslem je zaručit daňovému subjektu všechna v § 16 daňového řádu zakotvená práva. Jak zdejší soud zdůraznil v již výše citovaných rozsudcích sp. zn. 1 Afs 60/2005 (Sb. NSS 938/2006) sp. zn. 1 Afs 70/2004, sp. zn. 5 Afs 170/2006, důvodem, proč právě daňová kontrola (oproti jiným institutům upraveným v daňovém řádu) představuje nástroj, kterým správce daně zjišťuje a prověřuje základ daně, je existence náležité úpravy práv a povinností jak správce daně, tak i daňového subjektu v jejím průběhu. Z hlediska ochrany práv daňového subjektu je zejména významná povinnost správce daně a tomu odpovídající právo daňového subjektu, aby o výsledku zjištění učiněných v rámci daňové kontroly správce daně sepsal zprávu o daňové kontrole, a tuto s daňovým subjektem projednal.

S ohledem na shora uvedené první senát předkládá rozšířenému senátu v nyní souzené věci následující právní otázky:

1. V případě, kdy krajský soud zruší rozhodnutí odvolacího orgánu i rozhodnutí správce daně prvního stupně, s tím, že je třeba provést další (daňovým subjektem dříve navržené) důkazy, tedy z procesních důvodů a nikoli proto, že daň neměla být vůbec doměřena, je správce daně prvního stupně podle daňového řádu vůbec oprávněn k dalšímu postupu v daňovém řízení?

2. Je-li odpověď na první otázku kladná, může správce daně v dalším řízení doplňovat dokazování v rámci (opakované) daňové kontroly, i pokud již dříve daňovou kontrolu provedl a ukončil projednáním zprávy o ní, nebo může doplňovat dokazování i bez provedení opakované daňové kontroly za současné analogické aplikace ustanovení § 16 daňového řádu, která zakotvují práva daňového subjektu v daňové kontrole?

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

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: JUDr. Josef Baxa, JUDr. Míluše Došková, JUDr. Michal Mazanec, JUDr. Marie Součková, JUDr. Karel Šimka, JUDr. Milada Tomková a JUDr. Marie Turková. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

V Brně dne 18. června 2008

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu