



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **J. K.**, zastoupena JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 4. 2008, č. j. 10 Ca 23/2008 – 32,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 4. 2008, č. j. 10 Ca 23/2008 – 32, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 4. 4. 2008, č. j. 10 Ca 23/2008 - 32, zamítl jako nedůvodnou žalobu podanou žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“), kterou se domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 13. 12. 2007, č. j. 7388/07-1100, jímž byl změněn (krajský soud nesprávně uvádí, že odvolání bylo „zamítnuto“) dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále také „správce daně“) ze dne 27. 7. 2007, č. j. 204182/07/077910/3575, tak, že stěžovatelce byl dodatečně stanoven základ daně ve výši 506 856,80 Kč a doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2002 ve výši 139 732 Kč. Krajský soud vyšel z toho, že stěžovatelka nepředložila takové účetní doklady, jimiž by prokázala, že jsou správné údaje, které uvedla v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2002. Pochybnosti správce daně o vykázané výši příjmů, jež vznikly propočtem údajů obsažených v daňových evidencích žalobkyně, nebyly vyvráceny ani předložením evidence denních tržeb v pokladním deníku. Napadená rozhodnutí správních orgánů byla podle názoru krajského soudu vydána zcela správným procesním postupem, tj. v souladu s ustanovením § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Jako nedůvodnou posoudil krajský soud žalobní námitku, že daň z příjmů byla de facto stanovena pomůckami, a nikoliv dokazováním. Toto tvrzení neplyne ani z podkladů založených ve spise, ani z rozhodnutí. Právě naopak, z obsahu spisu je zřejmé, že k doměření daně došlo

dokazováním. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, že napadené správní rozhodnutí je nicotné z důvodu existence překážky věci rozhodnuté. Tato překážka v době vydání správního rozhodnutí nemohla existovat, neboť původní rozhodnutí o dodatečném stanovení daně (platební výměr správce daně) bylo zrušeno (daňové řízení nebylo uzavřeno). V řízení proto bylo pokračováno v souladu se zákonem. Ostatně zrušení vadného dodatečného platebního výměru ještě neznamená, že nezákonností trpí i provedená daňová kontrola. O tom svědčí i dikce ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2006, č. j. 8 Afs 123/2005 - 60 (shodně jako rozsudek sp. zn. 2 Afs 211/2004). Nelze naopak sdílet právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku sp. zn. 6 Afs 3/2004 - 85, o který se opírá stěžovatelka. Krajský soud rovněž neshledal důvodnou žalobní námitku, že správní orgány nepřipustně opakovaly daňovou kontrolu. Zrušením původního platebního výměru, jímž byla stěžovatelce stanovena daň podle pomůcek, nastala procesní situace, kdy řízení zůstalo neuzavřeno a bylo zapotřebí ho dokončit v souladu s ustanovením § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně se v tomto směru správně držel právního názoru odvolacího orgánu a stanovil daň dokazováním, neboť vyšel - oproti původnímu vyměření daně podle pomůcek - výlučně z údajů předestřených stěžovatelkou. Proto neobstojí její námitka, že jí byla daň de facto doměřena podle pomůcek a že bylo nesprávně aplikováno ustanovení § 31 odst. 5 a § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou opřela o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti namítala, že ke stanovení daně došlo na základě nepřipustně opakované daňové kontroly. Daň jí byla opětovně stanovena podle pomůcek, neboť se platební výměr opíral o výpočty správce daně, a nikoliv o důkazní prostředky, které předložila. Správce daně na ní, nesprávně, a nad rámec zákona, rovněž vyžadoval předložení inventur zboží, skladové evidence a evidence závazků a pohledávek, které však nebyla povinna vést. Skladovou evidenci nevedla proto, že neměla skladové prostory, evidenci závazků a pohledávek proto, že žádné neměla. Evidenci denních tržeb vedla v pokladní knize a požadavek na týdenní inventury zboží byl nad rámec zákona. Nesprávný je též závěr správce daně, že předložené inventarizační soupisy byly nevěrohodné pro jejich opožděné předložení. Tyto písemnosti předložila tehdy, až je požadoval správce daně. Správní orgány ve skutečnosti vůbec nehodnotily důkazní prostředky, které předložila, a stále jen dovozovaly, že nemá věrohodné účetnictví. Správní orgány ale neprokázaly ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, že by měla nesprávné, neúplné nebo neprůkazné účetnictví. Na skutečnosti, že se jednalo o opakovanou daňovou kontrolu nic nezmění ani to, že se jednalo o dokazování v rámci odvolacího řízení. Za nesprávný označila stěžovatelka výklad krajského soudu, že zrušením původních platebních výměrů nebyla kontrola ukončena. Pokud pak správní orgány prováděly další řízení, jednalo se ve skutečnosti o opakovanou daňovou kontrolu, která byla nepřipustná, šikanózní a v rozporu s ustanovením § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Tato skutečnost pak vyplývá i z obsahu protokolu ze dne 23. 4. 2007 o ústním jednání, jehož předmětem měla být daň z příjmů stěžovatelky za zdaňovací období roku 1999 až 2002. Obsah tohoto protokolu je de facto totožný s obsahem zprávy o „původní kontrole“ jen s tím rozdílem, že první kontrola vyústila výslovně ve stanovení daně podle pomůcek. V napadeném správním rozhodnutí, resp. v platebním výměru správce daně, byla daň stanovena dokazováním jen po formální stránce. Tento protokol, resp. jeho obsah (43 stran textu) s ní nebyl ani řádně projednán, jak je evidentní ze zaznamenané délky jeho trvání (50 min.). Následně jí pak byla předložena zpráva o daňové kontrole prováděná v roce 2005, tedy až po zrušení původních dodatečných platebních výměrů. Je tak evidentní, že se nejednalo „o dokazování v rámci odvolacího řízení“, jak krajskému soudu podsunuly správní orgány, ale o opakovanou daňovou kontrolu. O tom ostatně svědčí i závěry, které vyplývají z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 144/2004. Nesprávný je též právní závěr krajského soudu, že jí nebyla opětovně stanovena daň podle pomůcek. V tomto směru neobstojí argument,

že v příslušných rozhodnutích absentuje poukaz na pomůcky (§ 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků). Je tomu tak proto, že správní orgány vyšly ze stejných podkladů jako při původní kontrole a nadto byla daň stanovena několikanásobně vyšší. Ve zprávě o daňové kontrole je daň vyčíslena na základě hypotetického výpočtu, který jako pomůcku používá její účetnictví. Závěry této zprávy jsou nadto identické s obsahem zprávy, na jejímž základě jí byla stanovena daň podle pomůcek původním (zrušeným) dodatečným platebním výměrem. Právní závěr krajského soudu je nesprávný i v tom, přestože se opírá o další rozsudky Nejvyššího správního soudu, že vydání zrušujícího rozhodnutí odvolacím správním orgánem, jímž byly pro nezákonnost zrušeny původní platební výměry o dodatečně stanovené dani za zdaňovací období roku 1999 až 2002 za použití pomůcek, nezaložilo překážku věci pravomocně rozhodnuté (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, č. j. 6 Afs 3/2004 - 85). Stěžovatelka proto ze všech těchto důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti vyjádřilo nesouhlas s názorem stěžovatelky, že jí byla opětovně napadeným rozhodnutím stanovena daň podle pomůcek. Tak by tomu bylo pouze v případě existence původního platebního výměru, který však byl finančním ředitelstvím zrušen. Správce daně dbal pokynu odvolacího orgánu a stěžovatelce doměřil daň v souladu se zákonem dokazováním. Správný závěr krajského soudu o tom, že v předmětné věci neexistovala překážka *res iudicatae*, a správní rozhodnutí proto není nicotné je nejen v souladu se zákonem, ale také odpovídá judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudku ze dne 24. 7. 2006, č. j. 8 Afs 123/2005 - 160; příp. i rozsudku ze dne 20. 10. 2005, č. j. 2 Afs 211/2004 - 116). Stanovení daně totiž nic nebrání, pokud původní rozhodnutí bylo zrušeno z toho důvodu, že odvolací orgán neshledal dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně pomůckami. Postup podle ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků tak nezakládá překážku věci pravomocně rozhodnuté. Judikát Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, č. j. 6 Afs 3/2004 - 85 na danou věc nedopadá, neboť v tomto případě šlo o situaci, kdy byl platební výměr zrušen až po rozhodnutí správního soudu. Přisvědčit nelze ani námitce stěžovatelky, že v předmětné věci šlo o opakovanou daňovou kontrolu. Je skutečností, že finanční ředitelství zrušilo rozhodnutí správce daně ze dne 29. 9. 2004, č. j. 225714/04/077910/1235 (dále také „původní rozhodnutí“), jímž byla stěžovatelce za totožné období stanovena daň podle pomůcek. Zrušením tohoto rozhodnutí se však řízení vrátilo do fáze vyměřování a správce daně v dalším postupoval podle pokynu odvolacího orgánu, tj. v pokračujícím řízení sepsal se stěžovatelkou protokol u ústním jednání a vedl dokazování. Správce daně jako předmět jednání nesprávně označil „dokazování v rámci odvolacího řízení“, i když se ve skutečnosti jednalo o vyměřovací řízení. Toto chybné označení předmětu jednání však nemá, a ani nemohlo, mít vliv na vypovídací hodnotu protokolu (jako veřejné listiny) či na jeho důkazní sílu. Protože zrušením vadného rozhodnutí zůstalo daňové řízení neukončené, není pokračování daňového řízení „opakováním daňové kontroly“. Za tohoto stavu pak bylo povinností správce daně řízení dokončit a o učiněných skutkových zjištěních rozhodnout v souladu s ustanovením § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Finanční ředitelství v ostatním odkázalo na své písemné vyjádření k žalobě a s poukazem na napadené správní rozhodnutí navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Z předloženého správního spisu vyplývá, že dne 11. 3. 2004 byl sepsán protokol o ústním jednání o zahájení kontroly daně z příjmů za zdaňovací období roku 1999 až 2002. Zahájení

daňové kontroly předcházelo stanovení daně podle podaných daňových přiznání a uskutečnění místního šetření dne 17. 1. 2004. V jeho rámci pak správce daně zjišťoval prodejní ceny produktů v roce 2004, která provozovala hostinskou činnost a přitom účtovala v jednoduchém účetnictví. V průběhu kontroly stěžovatelka předložila správci daně peněžní deník, pokladní knihu, příjmové a výdajové doklady za kontrolované období a výpisy z účtu u Komerční banky a. s. Dále byla stěžovatelka vyzvána, aby předložila správci daně za kontrolovaná období inventarizaci majetku a závazků, skladové evidence, a prokázat výši vykázaných daňových tržeb za prodej zboží. Na tuto výzvu, místo inventarizace, předložila mimo jiné evidenci částek za každý kontrolovaný rok (konečné sumy), inventarizační karty HIM (3 ks), DHIM (4 ks), leasingovou smlouvu, inventurní zápisy, cenovou evidenci – vzor bonovací knihy s údaji a sdělila, že za kontrolované období nebyly zdražovány nápoje (mimo piva). Současně uvedla, že skladovou evidenci (skladové karty) nevede, neboť nemá dostatečné skladové prostory; nevede ani knihu cenin, protože ceniny neprodává, nepředkládá knihu závazků, neboť zboží nakupuje pouze za hotové a přes bankovní účet hradí pouze služby a odvody za sebe a zaměstnance. Na základě takto zjištěného skutkového stavu dospěl správce daně k závěru, že stěžovatelka neprokázala správnost a úplnost údajů uvedených v daňovém přiznání, a proto ve zprávě o daňové kontrole ze dne 21. 9. 2004 vyčíslil daň z příjmů za použití pomůcek. Na základě této zprávy, za použití ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků dodatečně stanovil stěžovatelce daň ve výši 32 500 Kč. V odvolacím řízení pak stěžovatelka předložila doklady o vynaložených částkách na opravy zařízení a pořízení nového vybavení v letech 1999 až 2002 (mimo drobné opravy) v celkové výši 540 222,80 Kč. Správce daně podané odvolání stěžovatelky nejprve zamítl pro opožděnost, ale poté rozhodl podle ustanovení § 56 odst. 3 téhož zákona rozhodnutím o opravě zřejmých omylů a nesprávností své dřívější rozhodnutí zrušil a odvolání stěžovatelky se spisem postoupil finančnímu ředitelství. Finanční ředitelství tento dodatečný platební výměr správce daně zrušilo z důvodů nesplnění podmínek pro dodatečné stanovení daně za použití pomůcek a přitom vyslovilo závěr, že bude na správci daně, aby odstranil vady řízení a daňovou povinnost stanovil správně při respektování platných právních předpisů. V návaznosti na toto zrušující rozhodnutí provedl správce daně dne 29. 8. 2005 u stěžovatelky místní šetření a v protokolu označil tento úkon jako „dokazování v rámci odvolacího řízení“. Stěžovatelka správci daně přitom sdělila, že ve zdaňovacím období roku 2002 měla i příjmy z výherních hracích automatů v částce 49 739,25 Kč a že tyto příjmy byly vždy uvedeny v účetní bilanci za ten který rok (pod položkou prodej výrobků a služeb). Následně dne 21. 9. 2005 správce daně vyzval stěžovatelku, aby prokázala inventarizaci majetku a závazků, skladovou evidenci zásob zboží, výši vykázaných daňových tržeb za prodej výrobků a služeb a údaje uvedené v daňovém přiznání a vykázaný základ daně. Ve spise je pak založen přehled nákupů zboží stěžovatelkou za rok 2002 v členění na pivo, limo a alkohol. Stěžovatelka na tuto výzvu reagovala tak, že požadované skutečnosti již dříve předložila a prokázala v rámci daňové kontroly zahájené dne 11. 3. 2004. Pokud pak nyní předkládá jen kopie, je tomu tak proto, že originály zůstaly doposud v držení správce daně. Po věcné stránce proto předkládá opětovně tytéž důkazní prostředky a dále inventuru k 31. 12. 2002. Dne 23. 4. 2007 se uskutečnilo ústní jednání, jehož předmět byl vymezen jako „daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999, 2000, 2001 a 2002“. Správce daně v jeho rámci předal stěžovatelce závěry týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění. V těchto závěrech je popsáno, jaké pochybnosti měl o účetních evidencích, tvrzeních a o výši marže stěžovatelky, obsahuje i propočty o průměrné obchodní přírážce stěžovatelky a konkrétní procentní sazby marže u zboží (pivo, limo, alkohol, potraviny a cigarety), dále obsahují úvahy správce daně o nevěrohodnosti předloženého soupisu zásob zboží, resp. že u předložených inventur se nemůže jednat o fyzické inventury, ale o vymyšlený seznam zboží nazvaný Inventura k 31. 12. 2001, úvahy o tom, že stěžovatelka nepředložila skladovou evidenci, která je nutná k prokázání úplnosti předložených inventur, tržeb a výše majetku a že z předloženého účetnictví nelze ověřit, zda byly veškeré dosažené příjmy podrobeny zdanění a posléze že ani evidence denních tržeb není vedena správně a průkazným způsobem (přitom

správce daně odkázal na zprávu o daňové kontrole č. j. 154291/04/077930/4664). Na druhé straně správce daně vyšel z předložených inventur při stanovení výše tržeb stěžovatelky v rozhodném období a vyčíslil je částkou 3 872 305,37 Kč. K tomu se stěžovatelka vyjádřila v rámci jednání dne 21. 5. 2007 tak, že se závěry kontroly nesouhlasí a uvedla své námitky ke každému zdaňovacímu období. Podle protokolu o ústním jednání ze dne 12. 7. 2007, jehož předmět je vymezen jako „projednání zprávy o kontrole“, správce daně se stěžovatelkou projednal kontrolní zjištění obsažená v protokolu ze dne 23. 4. 2007 a vznesené námitky stěžovatelky ze dne 21. 5. 2007. Přitom předal stěžovatelce „Zprávu o daňové kontrole“ ze dne 12. 7. 2007, na jejímž základě jí stanovil daň dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 7. 2007, č. j. 203955/07/077910/3575. V odvolacím řízení finanční ředitelství tento dodatečný platební výměr napadeným rozhodnutím změnilo.

Nejvyšší správní soud, s ohledem na okolnost, že stížní body nebyly v kasační stížnosti pregnantně a homogenně spojeny s argumentací k nim, považuje za nezbytné nejprve jednoznačně vznesené námitky specifikovat a podřadit příslušným ustanovením s. ř. s. Je tomu tak i z toho důvodu, že ne vždy bývá laickou i odbornou veřejností dostatečně odlišována námitka „opakované daňové kontroly“ a námitky o nereflektování vázanosti věcí již dříve pravomocně rozhodnutou, která má jinak např. v daňovém řízení svůj odraz v ustanovení § 28 zákona o správě daní a poplatků. Jde totiž o dvě rozdílné vady řízení před správními orgány, byť to nebylo mnohdy ani důsledně rozlišeno v judikatuře (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 2. 2003, sp. zn. III. ÚS 351/02, č. 21), které mohou být jinak samostatně důvodem pro zrušení správního rozhodnutí.

Vycházejí z premisy, že soud zná právo, resp. z toho, že bezvadnou stížní námitkou není jen taková, která je explicitně podřazena pod konkrétní ustanovení zákona (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 1. 2000, sp. zn. III. ÚS 236/99, zveřejněném pod č. 5 ve svazku č. 17 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, str. 35), je podle Nejvyššího správního soudu nesporné, že stěžovatelka v kasační stížnosti vytkla krajskému soudu nesprávné posouzení otázky existence překážky *res iudicatae*, která jinak brání vydání nového správního rozhodnutí ve věci samé (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.). Krajský soud podle stěžovatelky nesprávně vyložil ustanovení § 31 odst. 4 a 5 zákona o správě daní a poplatků, pokud dospěl k závěru, že stěžovatelce nebyla napadeným rozhodnutím ve skutečnosti dodatečně stanovena daň za použití pomůcek, ale dokazováním. Důvodu uvedenému v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. pak lze podřadit i námitky vůči krajskému soudu, že nezrušil napadené správní rozhodnutí pro námitky stěžovatelky směřující vůči nezákonnému postupu správních orgánů při zjišťování skutkové podstaty spočívajícím v „opakování daňové kontroly“ a že stanovení daně předcházelo i nedostatečné dokazování, resp. že skutková podstata, kterou vzal za svou nemá oporu ve spise.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, zda řízení před správními orgány bylo stíženo vytýkanými vadami při zjišťování skutkového stavu věci, tj. námitkou o nezákonnosti správního rozhodnutí v důsledku „opakované daňové kontroly“ a otázkou, zda rozhodná skutková zjištění mají oporu ve spise, protože pokud by ji uznal opodstatněnou, mohlo by být nadbytečným přezkoumávat právní názory krajského soudu, které z něj vycházely.

Podle ustanovení § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona.

V ustanovení § 16 odst. 2 a násl. zákona o správě daní a poplatků jsou pak upravena vzájemná práva a povinnosti daňových subjektů, správce daně a třetích osob při provádění daňové kontroly, mimo jiné i důkazní povinnost daňových subjektů, která není vázána na účinné rozhodnutí správce daně, ale na pouhé požádání (§ 16 odst. 2 písm. c), e) citovaného zákona), jakož i povinnost správce daně umožnit daňovému subjektu vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě (§ 16 odst. 4 písm. f) citovaného zákona) a sepsat o výsledku zjištění zprávu a projednat ji s kontrolovaným daňovým subjektem (§ 16 odst. 8 citovaného zákona).

Podle ustanovení § 16 odst. 8 věta třetí a násl. zákona o správě daní a poplatků bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr.

Podle ustanovení § 16 odst. 8 věta sedmá zákona o správě daní a poplatků při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.

Podle ustanovení § 31 odst. 4 věta první a násl. zákona o správě daní a poplatků lze jako důkazních prostředků užit všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, etc.

Nejvyšší správní soud vycházející z dikce citovaných ustanovení konstatuje, že institut daňové kontroly je úkonem správce daně sui generis (specifický procesní postup), který se skládá z více dílčích úkonů (např. místní šetření ohledání, dožádání, výzvy k dokazování, jednání s daňovými subjekty apod.), jimiž správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona (tj. chránit zájem státu spočívající ve stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy). Daňová kontrola má svůj počátek, konec i své důsledky. Její počátek není zákonem o správě daní a poplatků obligatorně vymezen konkrétním úkonem správce daně. Je proto třeba dovodit, že po formální stránce je vymezen jednostranným úkonem pracovníka správce daně o tom, že zahajuje kontrolu příslušné daně. Tento úkon bývá zpravidla projeven při jednání s daňovým subjektem a současně bývá i zaprotokolován. Nelze však vyloučit zahájení kontroly jinak, např. „kvalifikovaným úkonem“ ve formě rozhodnutí. Má-li mít formální zahájení daňové kontroly zamýšlené důsledky, je třeba, aby uvedený úkon byl současně stvrzen rovněž po stránce faktické (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, dostupný na www.nssoud.cz). Konec daňové kontroly je pak vymezen sepisem zprávy obsahující skutkové a právní závěry o zákonné výši daňové povinnosti kontrolovaného daňového subjektu, jejím projednáním a okamžikem jejího předání tomuto daňovému subjektu. Co do účinků, je výsledek daňové kontroly (zpráva o daňové kontrole) ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 věta druhá zákona o správě daní a poplatků důkazem v daňovém řízení. Má-li tedy tento důkaz tak zásadní důsledky, že lze na jeho základě vydat rozhodnutí o daňovém základu a dani, považuje se pro účely podání dodatečného daňového přiznání za dobu ukončení tohoto úkonu

(daňové kontroly) okamžik, kdy toto následné rozhodnutí ve věci (platební výměr) nabude právní moci, protože v průběhu daňové kontroly není podání dodatečného daňového příznání přípustné (§ 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků).

Otázkami opakované kontroly jako vady řízení před správními orgány, se Nejvyšší správní soud zabýval již dříve. Např. v rozsudku ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 868/2006, vyslovil právní názor, že „Daňová kontrola jako jeden z nástrojů ke zjišťování skutkového stavu v rámci daňového řízení nemůže být opakována mimo rámec a logiku procesních instrumentů, které jako jediné připouštějí opakování samotného daňového řízení, jehož je daňová kontrola jako dílčí procesní postup vždy součástí. Opakování daňové kontroly je proto možné toliko v rámci nového daňového řízení po povolení jeho obnovy podle § 54 a § 55 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, anebo – v případě, že v daňovém řízení nebylo ještě vydáno pravomocné rozhodnutí, nebo naopak bylo zrušeno – za předpokladu, že ve vztahu ke skutečnostem či důkazům, jež mají být opakovanou daňovou kontrolou prověřovány, jsou naplněny podmínky obdobné těm, jež jsou obsaženy v ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) citovaného zákona; v druhé z uvedených alternativ pak správce daně, který za této situace chce opakovanou daňovou kontrolu provést, při jejím zahájení musí vymezit a daňovému subjektu sdělit, v jakém rozsahu bude opakovaná daňová kontrola provedena a z jakých důvodů (§ 55 odst. 4 citovaného zákona použitý přiměřeně“. Obdobné stanovisko zaujal i v rozsudku ze dne 30. 3. 2006, č. j. 8 Afs 34/2005 - 55 (dostupný na www.nssoud.cz), v němž vyslovil, že „I když výsledky daňové kontroly (§ 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů) nevyšly ve vydání rozhodnutí, lze daňovou kontrolu opakovat pouze za splnění podmínek obdobných podmínkám obnovy řízení. Opakovaná daňová kontrola za popsaného stavu není vázána na formální obnovu řízení (§ 54 a násl. zákona o správě daní a poplatků), správce daně je však přesto povinen zkoumat splnění podmínek obdobných těm, které by za existence pravomocného rozhodnutí mohly vést k obnově řízení“. V rozsudku ze dne 18. 7. 2007, č. j. 5 Afs 170/2006 - 164, dostupný na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud uvedl, že presumuje-li § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, že správce daně daň zjistí, aniž konkrétně stanoví jak, nelze dospět k jinému závěru, než že tak může učinit pouze zákonem přípustným způsobem. Správce daně není oprávněn na základě své úvahy volit jakýkoli procesní postup, kterým dospěje k doměření daně, jsou-li dány zákonné důvody pro užití konkrétního institutu – daňové kontroly.

Podstata vady „opakované daňové kontroly“ tedy spočívá v nezákonném procesním postupu správce daně, který opakovaně („bez právního důvodu“) provádí totožné procesní úkony, které již dříve nejméně jednou vykonal. Takový postup je v rozporu se základními zásadami daňového řízení, zejména s ustanovením § 2 odst. 1, 2, 9 zákona o správě daní a poplatků. Porušení těchto procesních zásad správcem daně může mít vliv na zákonnost jeho následného rozhodnutí ve věci samé a nelze jej připustit. Správní rozhodnutí, které by bylo založeno na uvedené vadě řízení, je třeba, je-li to namítáno, zrušit pro vady řízení.

V této věci zahájil správce daně kontrolu daně z příjmů dne 11. 3. 2004 a o výsledku zjištění sepsal zprávu ze dne 21. 9. 2004, č. j. 154291/04/177930/4664 (dále také „původní zpráva“), kterou se stěžovatelkou projednal a po té ji i stěžovatelce předal. Z výsledku této daňové kontroly vyšel správce daně a za použití pomůcek ji rozhodnutím ze dne 1. 10. 2004, č. j. 225714/04/077910/1235, dodatečně stanovil základ daně a daň z příjmů. Toto rozhodnutí však bylo následným postupem finančního ředitelství pravomocně zrušeno z toho důvodu, že v předmětné věci nebyly dány podmínky pro dodatečné stanovení daně za použití pomůcek. Uvedená zpráva o daňové kontrole proto nemohla být podkladem pro vydání rozhodnutí o daňovém základu či dani na jejím základě (srov. § 41 odst. 2 věta druhá zákona o správě daní

a poplatků). Poté správce daně provedl u stěžovatelky místní šetření zaměřené na příjmy z výherních hracích automatů a následně prováděl dokazování. Uskutečnilo se i několik ústních jednání, jejich předmětem bylo prokazování správnosti poslední známé daňové povinnosti stěžovatelky. Správce daně při tom po stěžovatelce požadoval prokazovat totožné skutečnosti jako v daňové kontrole zahájené dne 11. 3. 2004, která však byla již ukončena zprávou o daňové kontrole ze dne 21. 9. 2004. Na základě takto „nové“ shromážděných důkazů a zjištěných okolností správce daně formuloval své závěry do zcela nové zprávy o daňové kontrole č. j. 161594/07/077930/4664, kterou opět projednal a předal stěžovatelce.

I pro posuzování úkonů správce daně platí ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

Byť to nebylo výslovně zaznamenáno ve správním spise, Nejvyšší správní soud má za zcela jednoznačné a prokázané, že správce daně u stěžovatelky, po zrušení jeho původního rozhodnutí, fakticky opakovaně zahájil daňovou kontrolu. Stalo se tak výzvou ze dne 21. 9. 2005, č. j. 216483/05/077930/4664, kdy opětovně začal, bez právního důvodu a jeho řádného oznámení stěžovatelce, kontrolovat tutéž její daňovou povinnost, jejíž kontrola však proběhla již dříve, byla řádně ukončena a její výsledek byl popsán v původní zprávě. Na tom nic nemění okolnost, že zpráva o výsledku původní kontroly, není použitelným důkazem, na jehož základě by bylo možno rozhodnout o výši daňové povinnosti stěžovatelky. Závěru, že se ve skutečnosti fakticky jednalo o opakovanou daňovou kontrolu pak svědčí i postup správce daně, který své následné skutkové a právní závěry popsal v „nové“ zprávě o daňové kontrole, projednal je se stěžovatelkou, umožnil jí se k nim vyjádřit a zprávu jí předal. Správce daně tedy postupoval zcela v intencích ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že správce daně u stěžovatelky prováděl opakovanou daňovou kontrolu, proto posoudil jako opodstatněnou stížní námitku, která byla v tomto směru vznesena. Krajský soud však zásadně nereagoval na důvodné žalobní námitky, že řízení před správními orgány bylo založeno na popsání vadě a pouze bez bližšího vyhodnocení věci uvedl, že se nejednalo o nepřipustnou opakovanou daňovou kontrolu, že v důsledku zrušení původního rozhodnutí zůstalo řízení neuzavřeno, a proto bylo zapotřebí toto řízení dalším dokazováním dokončit. Pokud jde o tento závěr krajského soudu, tak Nejvyšší správní soud poznamenává, že je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, protože krajský soud jej nepodepřel žádnými skutkovými ani právními argumenty, z nichž by bylo patrné, že i po řádném ukončení daňové kontroly, jako složeného procesního úkonu sui generis, byl správce daně oprávněn „mimo zákonem upravený procesní postup“ provádět další dokazování. Jelikož v tomto směru stěžovatelka v kasační stížnosti nic nenamítala, nemohl se Nejvyšší správní soud zabývat otázkou, zda okamžik zahájení daňové kontroly je současně úkonem, kterým je zahájeno vyměřovací řízení (§ 40 a násl. zákona o správě daní a poplatků), a proto při svém rozhodování nevzal v potaz uvedené pochybení krajského soudu.

Nad rámec věci samé pak Nejvyšší správní soud ještě poznamenává, že zvolený postup správce daně by za jiných skutkových okolností mohl být částečně přípustný. Muselo by se však jednat o postup správce daně v režimu ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. O tuto situaci ale v předmětné věci nešlo. Stejně tak nešlo o případ, kdy by odvolací orgán v původním řízení postupoval podle ustanovení § 50 odst. 5 poslední věta zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatelka dále namítala, že krajský soud pochybil, pokud došel k závěru, že jí nebyla daň stanovena za použití pomůcek, ale dokazováním. Jak vyplývá z ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků, lze zjistit, resp. stanovit, daň třemi způsoby. Jednak dokazováním (odst. 1 až 4 citovaného ustanovení), jednak za použití pomůcek (odst. 5 citovaného ustanovení) a jednak lze daň i sjednat (odst. 7 citovaného ustanovení), to za předpokladu, že daň nelze stanovit ani jedním z předchozích způsobů. Prioritní při tom zůstává stanovení daně dokazováním. Pro stanovení daně dokazováním správce daně vychází výlučně z provedených důkazů. Je vyloučeno, aby při se při stanovení daně tímto způsobem opíral o domněnky, průměry a jiné různé pravděpodobnostní výpočty. Vždy musí jít o zcela reálné a konkrétně zachytitelné skutečnosti. Co lze považovat za důkazní prostředky je příkladmo uvedeno v ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Oproti tomu podle ustanovení § 31 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků mohou být pomůckami zejména listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů, daňové spisy jiných daňových subjektů, znalecké posudky a výpovědi svědků v jiných daňových věcech a osob převědných, zprávy a vyjádření jiných správců daně, státních orgánů a orgánů obcí, zájmových sdružení a vlastní poznatky správce daně, a to jak z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tak i u daňových subjektů obdobných.

V předmětné věci správce daně při stanovení daně nevycházel výlučně a pouze z důkazů, ale do značné míry z okolností, které mohou být pouze pomůckou. Pokud totiž při určování marže, a tím i tržeb, za některé druhy zboží (např. tatranky, soletky, brambůrky, žvýkačky apod. uvedeno pod zkratkou „Doplňek“) vycházel z průměrné marže ve výši 100 % - ačkoli na každém druhu tohoto zboží byla skutečná marže rozdílná – a navíc podle zprávy o kontrole byla zjištěná průměrná marže ve skutečnosti nikoliv ve výši 100 %, ale ve výši 122,04 %, není možné konstatovat, že daň byla vyčíslena na základě důkazů. Navíc správce daně do výpočtu daně nezahrnul konkrétní přírážku podle jednotlivého zboží, ani zjištěnou průměrnou přírážku ve výši 122,04%, ale přírážku ve výši 100%. Obdobně správce daně pochybil, pokud vyšel z „tvrzení“ stěžovatelky o výši marže u alkoholu ve výši 200%, u piva ve výši 100% a u lima ve výši 50% atd. v průběhu původní kontroly. Je tomu tak proto, že „tvrzení“ stěžovatelky, byť by bylo obsažené ve veřejné listině, je v daňovém řízení, kde vystupuje jako daňový subjekt toliko „tvrzením“ a nikoliv důkazním prostředkem. V tomto případě by se proto spíše dalo hovořit o „sjednání daně“, ke kterému však také nebyly splněny zákonné podmínky. Pokud za tohoto skutkového stavu věci dospěl krajský soud k závěru, že stěžovatelce byla stanovena daň dokazováním a nikoliv fakticky za použití pomůcek, tak pochybil.

Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že zpráva o daňové kontrole je procesním institutem, v němž jsou zejména zahrnuty výsledky skutkových a právních závěrů správce daně, důkazy z nichž správce daně vycházel a úvahy, kterými se řídil při jejich hodnocení; případně uvedení důvodů, proč neprovedl a nezohlednil důkazní prostředky navržené daňovým subjektem nebo z jakých důvodů nelze stanovit daň dokazováním. V žádném případě však zpráva o daňové kontrole neslouží k prezentaci hypotéz a případně iracionálních vzorců, jimiž správce daně dokládá své vlastní pochybnosti o údajích tvrzených daňovým subjektem místo toho, aby prováděl dokazování ve vztahu k rozhodným skutečnostem. Tím spíše pak nelze po daňovém subjektu požadovat, aby na tyto správcem daně předestírané okolnosti reagoval a vyjadřoval se k nim. Takový postup správce daně nejen svědčí spíše zmatečnosti jeho řízení, ale může být i indicií o stanovení daně pomůckami.

Stěžovatelka dále namítala, že krajský soud nesprávně posoudil otázku překážky věci pravomocně rozhodnuté ve vztahu k původnímu dodatečnému stanovení daně rozhodnutím, které bylo posléze finančním ředitelstvím zrušeno. Jak již bylo uvedeno, podstata námítky překážky věci pravomocně rozhodnuté vyjadřuje vadu, resp. tkví v tom, že o tomtéž skutku (skutkových okolnostech) bylo již dříve pravomocně rozhodnuto příslušným orgánem. Správce

daně je pak pro tyto případy vázán ustanovením § 28 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud se v dané věci nezabýval stížní námitkou, zda je přípustné, aby správce daně vydal v téže věci (na téže dani) více platebních výměrů, resp. zda zrušení rozhodnutí odvolacím orgánem podle ustanovení § 50 odst. 5 věty třetí zákona o správě daní a poplatků zakládá překážku věci pravomocně rozhodnuté (*res iudicatae*) a znemožňuje tak správci daně jako správnímu orgánu I. stupně v téže věci v budoucnu opětovně rozhodnout. V současné době je totiž právě tato otázka předmětem rozhodování rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (věc sp. zn. 8 Afs 76/2007). Bylo by ale v rozporu se zásadou hospodárnosti řízení, a ve svém důsledku i v rozporu se zájmy stěžovatelky, aby rozhodující senát Nejvyššího správního soudu vyčkal rozhodnutí rozšířeného senátu o této otázce, protože ať se již rozšířený senát ztotožní se stanoviskem, které zaujal v předmětné věci krajský soud nebo naopak se stanoviskem, který v návaznosti na judikát sp. zn. 6 Afs 3/2004 zaujala stěžovatelka, jsou obě správní rozhodnutí založena na takových zásadních vadách, pro něž je nutné a nezbytné je zrušit již z těchto důvodů. Nelze totiž vyloučit, že by v mezidobí mezi vydáním tohoto rozsudku a rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 8 Afs 76/2007 nedošlo u stěžovatelky například k daňové exekuci, když rozhodnutí správních orgánů zůstávají nadále vykonatelná.

Nejvyšší správní soud ze všech uvedených důvodů zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.), v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

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

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

V Brně dne 5. září 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu