

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Jakuba Camrdy, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Karla Šimky, JUDr. Marie Turkové a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **M. A.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 18. 10. 2006, č. j. 59 Ca 61/2005 - 42,

t a k t o :

- I. Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.
- II. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 daňového řádu) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu. Postup podle § 50 odst. 3 daňového řádu se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 daňového řádu), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně.
- III. V řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu) může odvolací orgán také vrátit věc správci daně prvního stupně k rozhodnutí podle § 49 odst. 1 daňového řádu. Podmínky pro takový postup jsou dány i tehdy, je-li na místě změna způsobu stanovení daně.
- IV. Vydá-li správce daně po zrušení platebního výměru v odvolacím řízení znovu platební výměr, jedná se o rozhodnutí nezákonné. Nezákonnost tohoto rozhodnutí musí být v řízení před soudem namítána.
- V. Zruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávných důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení. Obstojí-li však důvody v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Pro správní orgán je pak závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu.
- VI. Věc se vrací k projednání a rozhodnutí osmému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

1. Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci, jímž bylo pro vady řízení zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 31. 3. 2005, č. j. 10729/110/2004 a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím žalovaný podle § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen daňový řád) zamítl odvolání proti třem rozhodnutím Finančního úřadu v Liberci – dodatečným platebním výměrům ze dne 6. 1. 2004, č. j. 1338/04/192912/0493, č. j. 1350/04/192912/0493 a č. j. 1363/04/192912/0493, kterými byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za roky 1996, 1997 a 1998.

2. O těchto daních rozhodl správce daně opakovaně poté, kdy byly jeho první dodatečné platební výměry ze dne 3. 9. 2002, zrušeny žalovaným v prvním odvolacím řízení rozhodnutími ze dne 2. 8. 2002 (č. j. 2624-a/110/2002, č. j. 2624-b/110/2002 a č. j. 2624-c/110/2002). Žalovaný tyto dodatečné platební výměry zrušil podle § 50 odst. 6 daňového řádu, neboť daň (případně ztráta) byla formálně ve všech třech případech stanovena dokazováním přesto, že okolnosti případu a způsob rozhodnutí o dani odpovídaly postupu podle pomůcek. Správce daně totiž stanovil daň zčásti dokazováním (ve vztahu k čerpací stanici) a zčásti podle pomůcek (ve vztahu k nevěrohodným a nedoloženým tržbám z provozování „shopu“). Správce daně pokračoval v řízení a daň vyměřil znovu shora označenými dodatečnými platebními výměry dne 6. 1. 2004, tentokrát podle pomůcek. V novém odvolání proti těmto v pořadí druhým dodatečným platebním výměrům žalobce namítl překážku věci rozhodnuté, opakování daňové kontroly ke stejnému předmětu řízení a vznesl námitky vůči postupu podle pomůcek i vůči užitým pomůckám, k nimž bylo přikročeno správcem daně v důsledku neodůvodněných pochybností o žalobcově tvrzení. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání proti druhým dodatečným platebním výměrům odvolací námitky neuznal. Vyslovil zejména, že jeho prvními rozhodnutími o zrušení prvních dodatečných platebních výměrů nebylo ukončeno daňové řízení a právo na vyměření daně za rozhodná zdaňovací období nezaniklo. Zde poukázal na běžné rušení daňových rozhodnutí soudy spojené s ukládáním povinností správci daně. Věcně pak poukázal na doklady a v účetnictví vykázané tržby neodpovídající výši skutečné obchodní přírážky, což zpochybnilo věrohodnost, průkaznost a úplnost účetnictví v části týkající se „shopu“, přičemž výsledky kontroly byly jednoznačné a výzvy k odstranění pochybností splnitelné a bezvadné. V důsledku zpochybnění části účetnictví a neodstranění vad k výzvám správce daně bylo podle žalovaného důvodem k postupu podle pomůcek.

3. Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl k žalobní námitce věci rozhodnuté, že daňové řízení končí vyměřením daně či zastavením řízení a dovodil ze znění § 50 odst. 6 daňového řádu, že nezakládá překážku ve smyslu § 27 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Důvodem, pro který rozhodnutí žalovaného zrušil, byl názor o nepřipustně opakované daňové kontrole po zrušení prvních dodatečných platebních výměrů, neboť byly prověřovány tytéž skutečnosti, aniž k tomu byly splněny zákonné podmínky. To označil za vážnou vadu řízení ovlivňující zákonost vydaného rozhodnutí.

4. V kasační stížnosti opřené o § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. stěžovatel namítl nesprávné posouzení doplnění dokazování správcem daně po zrušení jeho prvních dodatečných platebních

výměrů. Správce daně neopakoval daňovou kontrolu, výsledky první a jediné kontroly byly jednoznačné. Řízení doplňoval jen ke zjištění, zda je možné stanovit daň dokazováním, nebo zda jsou splněny podmínky pro její stanovení podle pomůcek a jen z tohoto důvodu jím byly vydány výzvy k odstranění pochybností. Stěžovatel v prvním odvolacím rozhodnutí rozhodoval podle § 50 odst. 6 daňového řádu; proto mohl podle § 50 odst. 3 daňového řádu odstranit vady předchozího řízení, a to buď sám, nebo prostřednictvím správce daně prvního stupně, což učinil. Nakonec stěžovatel poukázal na případy zrušení platebních výměrů soudem, kdy se v dalším řízení postupuje obdobně, aniž by to budilo jakoukoliv pochybnost. Stejně tak Ústavní soud v usnesení ze dne 25. 1. 2006, „č. j. ÚS 410/05“ vyslovil, že po zrušení platebního výměru lze doplňovat dokazování ve smyslu § 31 daňového řádu a že je třeba správci daně umožnit, aby daň byla vyměřena. Názor, že při zrušení platebního výměru soudem je možnost správce daně odstraňovat vady větší než dojde-li ke zrušení v odvolacím řízení, považuje stěžovatel za neakceptovatelný. Z těchto důvodů navrhl zrušení napadeného rozsudku krajského soudu.

5. Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na skutečnost, že se již u prvně zrušených platebních výměrů jednalo o platební výměry dodatečné, tedy nešlo o první vyměření daně, k němuž došlo konkludentně. Nemohlo se tedy při doplnění šetření po jejich zrušení jednat o vytýkácí řízení a zjištění, zda šlo o opakovanou daňovou kontrolu, není odvislé od toho, jak správce daně výzvy označil. Fakticky byly přezkoumávány stejné skutečnosti jako při kontrole, aniž vyšly najevo nějaké nové skutečnosti odůvodňující takový postup. Přitom své důkazní povinnosti žalobce dostal předložením účetních záznamů a dokladů, jejichž úplnost ani obsah se správci daně nepodařilo vyvrátit, ač se o to vytrvale snažil. Považuje za vyloučené, aby stěžovatel v rámci odvolacího řízení ukládal odstranění vad prvostupňovém orgánu, může tak učinit jen v rámci jím vedeného řízení, nikoliv nějakou obdobou zrušení a vrácení věci, které je jinak možné ve správním řízení; to by bylo nepřipustnou analogií. V tom jsou závěry krajského soudu překvapivé, neboť nestačí jen, aby právní úprava takovému postupu nebránila, ale musí jej výslovně upravovat. Stěžovatelem označené usnesení Ústavního soudu se také týká případu zrušení rozhodnutí soudem, ne správním orgánem. Soud pak je soudním řádem správním k takovému postupu oprávněn. Navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

II.

Důvody předložení věci rozšířenému senátu

6. Osmý senát, který má podle rozvrhu práce rozhodovat o této kasační stížnosti, při předběžné poradě usoudil, že v řízení je třeba řešit především otázku charakteru a právních následků rozhodnutí stěžovatele ze dne 2. 8. 2002, kterým byly podle § 50 odst. 6 daňového řádu zrušeny první platební výměry. Přitom zjistil rozpornost stávající judikatury. V rozsudcích ze dne 10. 11. 2002, č. j. 5 Afs 36/2004-64 a ze dne 24. 7. 2006, č. j. 8 Afs 123/2005-160, bylo vysloveno, že zrušení rozhodnutí v odvolacím řízení pro vady daňového řízení (nikoliv proto, že nemělo být vůbec vydáno pro neexistenci daňové povinnosti) nebrání správci daně v dalším rozhodnutí o dani; naopak podle rozsudku ze dne 21. 12. 2006, č. j. 6 Afs 3/2004-85 při zrušení rozhodnutí v odvolacím řízení je s konečnou platností rozhodnuto o věci, v dalším řízení pokračovat nelze a je vyloučeno vydání dalšího rozhodnutí o dani; bylo-li by vydáno, jednalo by se o rozhodnutí nicotné.

7. Vzhledem k tomu, že osmý senát při svém rozhodování zjistil nejednotnost právních názorů v rozhodování Nejvyššího správního soudu, postoupil věc podle § 17 odst. 1 s. ř. s. k rozhodnutí rozšířenému senátu. Současně upozornil na skutečnost, že v souvislosti s vyřešením

předložené právní otázky vyvstává otázka další, a to, zda v případě, že krajský soud měl sice rozhodnutí žalovaného zrušit, ovšem z jiných důvodů než vyslovil, je na místě zrušující rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k novému rozhodnutí, nebo zda je Nejvyšší správní soud v takovém případě oprávněn v zamítavém rozsudku vyslovit jiné důvody, pro které bylo rozhodnutí správního orgánu zrušeno. Osmý senát poukázal na skutečnost, že tuto otázku již rozšířenému senátu z důvodu nejednotnosti rozhodovací činnosti tohoto soudu předložil ve věci sp. zn. 8 As 51/2006.

III.

Oprávnění rozšířeného senátu k rozhodnutí a vymezení otázek

8. Rozšířený senát v první řadě zkoumal, zda je oprávněn ve věci rozhodovat. Podle § 17 odst. 1 s. ř. s. dospěje-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.

9. Rozšířený senát tak rozhoduje za splnění dvou podmínek:

- existuje rozporná judikatura, nebo se senát hodlá od stávající judikatury odchýlit
- předložená sporná otázka má význam pro řešení věci, kterou předkládající senát má rozhodovat.

10. Rozšířený senát zjistil, že ohledně možnosti vyměření daně poté, kdy byl platební výměr zrušen v odvolacím řízení, skutečně existuje rozpor mezi označenými rozhodnutími; přitom není rozhodující, zda se jedná o zrušení podle § 50 odst. 5 nebo podle § 50 odst. 6 daňového řádu, neboť tento problém je třeba řešit komplexně. Otázkou však je, zda byl osmý senát oprávněn tuto otázku předložit rozšířenému senátu, když nebyla obsažena v kasační stížnosti, jejímiž důvody je v kasačním řízení podle § 109 odst. 3 vázán. Jak také již dříve rozšířený senát uvedl v usnesení ze dne 12. 6. 2007, č. j. 2 Afs 52/2006-86 (dostupné na www.nssoud.cz), *je jeho úkolem sjednocovat judikaturu Nejvyššího správního soudu a je dle § 17 odst. 1 s. ř. s. oprávněn rozhodovat tam, kde mu byla věc postoupena jeho senátem, který dospěl k závěru odlišnému od závěru dříve vysloveného. Postoupit rozšířenému senátu lze jak celou právní věc k rozhodnutí, tak i některou z jednotlivých sporných otázek. Rozšířený senát však neřeší abstraktní právní otázky bez ukotvení ke skutkovým zjištěním posuzovaných případů (...).*

11. Rozhodnutí žalovaného bylo krajským soudem zrušeno a důvodem tohoto zrušení byl právní názor soudu o nezákonnosti doplnění řízení, které považoval za opakovanou daňovou kontrolu. Otázka přípustnosti opakovaného rozhodnutí správce daně po zrušení platebního výměru odvolacím orgánem sice vyvstala již ve správním řízení a nemožnost takového postupu a opakovaného rozhodnutí o dani namítal žalobce v žalobě, ovšem kasační stížnost byla podána žalovaným a logicky směřovala právě proti posouzení doplnění řízení jako nezákonně opakované daňové kontroly, tedy proti důvodu, pro který bylo jeho rozhodnutí soudem zrušeno. Pokud by byl správním názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 6 Afs 3/2004-85 (tj., že opakované rozhodnutí o dani je nepřipustné a že se jedná o rozhodnutí nicotné), pak by ovšem byl osmý senát povinen zabývat se nicotností opakovaných dodatečných platebních výměrů z moci úřední (§ 109 odst. 3 s. ř. s., věta za středníkem). Přicházelo-li by tedy v úvahu řešení této otázky nad rámec kasačních námitek; jedná se o spornou otázku, jejíž vyřešení má význam pro rozhodnutí ve věci. Přitom i zde označenému rozsudku šestého senátu konkuruje

jiné rozhodnutí, a to rozsudek ze dne 21. 2. 2008, č. j. 7 Afs 68/2007-82, v němž sedmý senát vyslovil, že opakované rozhodnutí ve věci není nicotné, ale pouze nezákonné.

12. Rozšířený senát dále vážil, zda je oprávněn se zabývat otázkou dalšího postupu osmého senátu v případě, že by dospěl k závěru, že rozhodnutí krajského soudu sice obsahuje zákonný výrok o zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci k dalšímu řízení, ovšem že tento výrok má stát na jiných, než krajským soudem užitých, důvodech. Zde totiž osmý senát otázku výslovně nepoložil, pouze na ni upozornil, neboť vycházel z toho, že v době rozhodnutí o postoupení této věci rozšířenému senátu, již byla tato otázka rozšířenému senátu předložena. Usnesením ze dne 26. 8. 2008, č. j. 8 As 51/2006-105 však byla tato věc osmému senátu vrácena, neboť její postoupení rozšířenému senátu v tamní věci nebylo důvodné. V daném případě by však s ohledem na důvodné předložení věci v první otázce mohla vyvstat i tato druhá otázka.

13. Rozšířený senát tak sám ověřil, že ohledně této další otázky skutečně existuje rozporná judikatura. V rozsudku ze dne 5. 11. 2007, č. j. 8 As 51/2007-67, se osmý senát ztotožnil s výrokem rozsudku krajského soudu, nikoliv však s jeho odůvodněním. Oproti tomu v rozsudku ze dne 21. 12. 2007, č. j. 7 Afs 82/2007-87, bylo konstatováno, že je třeba v takovém případě rozsudek krajského soudu vždy zrušit. Mimo tohoto zásadního rozporu existují i rozhodnutí, v nichž Nejvyšší správní soud nahradil pouze jeden ze zrušujících důvodů vyslovených krajským soudem za situace, kdy jiný důvod pro zrušení správního rozhodnutí obstál. Tak tomu je např. v rozsudcích ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 23/2005-93, ze dne 16. 2. 2005, č. j. 1 Afs 20/2004-51, ze dne 26. 2. 2007, č. j. 8 As 36/2005-75 a ze dne 17. 4. 2007, č. j. 8 Afs 6/2007-57.

14. Rozšířený senát proto řešil tyto otázky:

- 1) Zda je přípustné, aby správce daně pokračoval v řízení o dani a znovu o ní rozhodl poté, kdy byl jeho předchozí platební výměr v odvolacím řízení zrušen,
- 2) zda v případě nepřípustnosti nového rozhodnutí po zrušení platebního výměru, je toto nové rozhodnutí správce daně rozhodnutím nicotným nebo nezákonným,
- 3) zda v případě, kdy krajský soud rozhodnutí žalovaného správně zrušil, ale učinil tak z nesprávných důvodů, je třeba v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zrušit, nebo zda lze nesprávné důvody rozsudku krajského soudu nahradit důvody jinými obsaženými v zamítavém kasačním rozsudku.

IV.

Posouzení otázek rozšířeným senátem

IV.1. Důsledky zrušení platebního výměru v odvolacím řízení

15. Daňový řád je procesním předpisem, jehož smyslem a účelem je upravit správu daní, již rozumí právo činit potřebná opatření ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností; součástí tohoto práva je vyměření daně (§ 1 odst. 2, 3). Konkrétní daňové povinnosti plynou ze zákonů upravujících hmotné daňové právo; daňový řád upravuje postup správce daně a jeho rozhodování. Podle § 32 odst. 1 daňového řádu lze ukládat povinnosti jen

rozhodnutím, stanoví-li se jím základ daně a daň, sděluje se daňovému subjektu formou platebního nebo dodatečného platebního výměru (dále jen „platební výměr“) nebo hromadným předpisným seznamem (o poslední možnosti toto rozhodnutí nepojednává).

16. Platební výměr je tedy rozhodnutím a jsou proti němu přípustné opravné prostředky. Odvolání lze podat podle § 48 daňového řádu; podle odst. 12 nemá odkladný účinek. Tomu koresponduje § 32 odst. 13 daňového řádu, podle něhož je takové rozhodnutí vykonatelné.

17. Odvolání jako řádný opravný prostředek zajišťuje dvojinstančnost správního řízení a byť i daňové řízení je řízením správním, je zde funkce odvolání koncipována odlišně. Obecně má totiž odvolání dva účinky: suspenzivní a devolutivní. Daňový řád však vylučuje účinek suspenzivní (odkladný) a v podstatě tím zajišťuje platbu daně bez ohledu na odvolací řízení. Byť je tedy o dani rozhodnuto až právní mocí odvolacího rozhodnutí (bylo-li odvolání podáno), vykonatelným je platební výměr poté, kdy byl daňovému subjektu řádně sdělen.

18. Právě tato vlastnost platebního výměru je důvodem zčásti odlišných účinků odvolání oproti odvolání proti správnímu rozhodnutí. Správní řád, ať platný v době rozhodování v této věci (§ 59 z. č. 71/1967 Sb.) nebo v době současné (§ 90 z. č. 500/2004 Sb.), totiž kromě zamítnutí odvolání a změny rozhodnutí upravuje i možnost zrušení rozhodnutí nejen ve spojení se zastavením řízení (ať výslovně – v novém spr. řádu, či významem - ve starém spr. řádu), ale i možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci k novému projednání prvostupňovému správnímu orgánu společně se závazným právním názorem pro jeho další postup. Pokud je tedy v odvolacím správním řízení třeba doplnit řízení či odstranit jeho vady, správní řád dává odvolacímu orgánu právo volby, zda doplnění dokazování či odstranění vad řízení provede sám, nebo zda rozhodnutí zruší a věc vrátí se závazným právním názorem. Takový postup pak lze po novém rozhodnutí opakovat, přičemž správní orgán je limitován pouze příslušnou lhůtou pro vydání toho kterého rozhodnutí.

19. V daňovém řízení je tomu jinak zřejmě právě proto, že je zde vykonatelný platební výměr, jehož zrušení by mělo za následek vrácení daně správcem daně daňovému subjektu, zastavení vymáhání a leckdy v konečném důsledku zmaření úhrady daně (jiný racionální důvod této odlišné právní úpravy se nenabízí, byť při uznání správnosti názoru žalovaného o „procesním charakteru“ zrušení platebního výměru, by byl tento účinek eliminován).

20. Daňový řád upravuje možnosti odvolacího rozhodnutí zčásti odlišně od správního řádu a obecně vnímané principy, na nichž je úprava odvolacího správního řízení založena, jsou při výkladu ustanovení týkajících se daňového odvolacího řízení použitelné jen v mezích respektujících tyto rozdíly.

21. Daňový řád kromě toho, že nezná možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci k novému projednání správci daně prvního stupně, rozlišuje postup pro případ odvolání podaného proti dani stanovené dokazováním a pro případ odvolání proti dani stanovené podle pomůcek.

22. Má-li mít ve správním řízení rozhodnutí vždy oporu v dokazování, v daňovém řízení kromě dokazování podle § 31 odst. 1-4 daňového řádu, přichází totiž v úvahu další dva náhradní způsoby stanovení daně, a to stanovení daně podle pomůcek podle odst. 5) a sjednání daně podle odst. 7) téhož ustanovení. Přitom odvoláním proti rozhodnutí o sjednání daně se rozšířený senát nezabýval. Platební výměr tak může mít oporu v důkazech nebo v pomůčkách, přičemž stanovení daně podle pomůcek nastupuje jen při vyloučení možnosti stanovení daně dokazováním.

23. Jen ke stanovení daně dokazováním se logicky vztahuje § 31 odst. 4 daňového řádu o důkazních prostředcích, odst. 2 o provádění důkazů, včetně základních zásad vztahujících se k hodnocení důkazů podle § 2 odst. 3 či k plnému uplatnění součinnosti podle § 2 odst. 9.

24. Daňový řád logicky upřednostňuje stanovení daně dokazováním. Zájem na řádném stanovení daňové povinnosti a vybrání daně vede k tomu, že při chybějící součinnosti daňového subjektu a při nesplnění jeho povinnosti prokázat jím uváděné skutečnosti, může správce daně stanovit daň podle § 31 odst. 5 daňového řádu za použití pomůcek. Co lze použít jako pomůcky, stanoví odst. 7 téhož ustanovení. Konstantní judikatura však již upřesnila, že tyto pomůcky musí mít racionální povahu a ač se jedná o náhradní způsob stanovení daně, musí v maximální dostupné míře usilovat o přesnost jimi určených skutečností (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005-55, č. j. 2 Afs 207/2005-55, zveřejněn pod č. 1472/08 Sb. NSS, ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2006-108, a ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, dostupné na www.nssoud.cz).

25. Při obou způsobech stanovení daně daňový subjekt může odvoláním zpochybnit existenci podmínek pro užitý způsob stanovení daně, kvalitu důkazů či pomůcek, způsob jejich hodnocení a procesní vady - to vše včetně závěru o výši daně.

26. Správce daně prvního stupně sám musí vždy nejprve posoudit přípustnost a včasnost odvolání, stejně tak jako oprávnění odvolatele. Pokud některá z těchto procesních podmínek není splněna, odvolání podle § 49 odst. 2 daňového řádu zamítne, přičemž takové rozhodnutí je napadnutelné odvoláním.

27. Včasné a přípustné odvolání podané osobou k tomu oprávněnou může být vyřízeno správcem daně, který platební výměr vydal, cestou autoremedury podle § 49 odst. 1 daňového řádu. Podmínkou je, že odvolání úplně či alespoň zčásti vyhoví. Autoremedura je tak vázána na možnost alespoň částečného vyhovění odvolání a přichází v úvahu jen tam, kde správce daně na základě odvolacích důvodů uzná, že pochybil. Přestože autoremedurní rozhodnutí je rozhodnutím správce daně prvního stupně, při plném vyhovění se proti němu nelze odvolat; naopak odvolání je přípustné při vyhovění částečném. Autoremedura je výjimkou ze zásady dvojinstančnosti, kdy se do postavení odvolacího orgánu dostává orgán prvostupňový, byť jeho možnost rozhodnutí je omezena - nemůže odvolání sám věcně zamítnout. Přitom v důsledku změny funkční příslušnosti k rozhodnutí o odvolání (přenesení na správce daně prvního stupně) je třeba uznat, že správce daně prvního stupně v tomto řízení musí být nadán v mezích své rozhodovací pravomoci shodnými právy a povinnostmi, jakými disponuje odvolací orgán (k tomu srovnej rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 111/2006-56, dostupné na www.nssoud.cz). Pokud je odvolání plně vyhověno, odvolání proti tomuto rozhodnutí přípustné není, což logicky odpovídá naplnění podmínek úplné autoremedury. V případě autoremedury částečné je odvolání přípustné a v tom případě rozhodnutí podléhá přezkumu druhoinstančním orgánem. Správce daně může využít možnosti autoremedury jak v případě odvolání proti dani stanovené dokazováním, tak i v případě daně stanovené podle pomůcek.

28. Z toho plyne otázka, zda v rámci autoremedury je možné změnit způsob stanovení daně a zda samotná tato změna může být naplněním autoremedury. Oba procesní postupy, jimiž lze daň stanovit, se od sebe liší, mají různé zákonné podmínky, v různé míře jsou v nich respektována práva daňových subjektů a daň je v obou případech stanovena s jinou mírou přesnosti. Základním způsobem stanovení daně je dokazování; odvolací námitka, že daň neměla být stanovena dokazováním, ale způsobem náhradním (podle pomůcek), je s ohledem na prioritu důkazního řízení poměrně vzácná. V případě stanovení daně podle pomůcek v první řadě může

být odvoláním namítnuto, že nebyly splněny podmínky pro tento postup spolu s poukazem na důkazy, které byly předloženy, nebo navrženy a neprovedeny. Je třeba připomenout, že taková odvolání jsou (nazíráno z hlediska případů, které se následně stanou předmětem soudního přezkumu) poměrně častá a jejich vyústění ve vztahu k výši vyměřené či doměřené daně je mnohdy neurčitě (s výjimkou případů, kdy je tvrzeno, že daň neměla být vyměřena či doměřena vůbec). Situace je zde totiž jiná než při dokazování – tam lze zpochybnit konkrétní důkazy, které vedly k vyměření daně v určité výši, a z jejich vyloučení či doplnění lze dovodit jiný konkrétní závěr o výši daně. V případě stanovení daně podle pomůcek to někdy možné je, někdy nikoliv – pak je návrh odvolatele ve vztahu k výši daně často nekonkrétní. Za situace, že daň byla stanovena podle pomůcek a daňový subjekt proti tomuto způsobu stanovení daně odvoláním brojí, může správce daně naznat své pochybení a v tom případě musí předložené či označené důkazní prostředky znovu posoudit a případně i provést. To však může vést k závěru, že ač skutečně daňový subjekt splnil svou důkazní povinnost, z provedených důkazů vyplývá, že daň měla být stanovena v míře vyšší. Autoremedura ovšem v zásadě znamená vyhovění odvolacím námitkám, a proto je spojena se zásadou zákazu reformace *in peius*. V obecném správním řízení tomu tak nepochybně je, odvolání tam totiž napadá výrok, který je vždy důsledkem důkazního řízení, a který může být změněn v míře plně či zčásti odvolání vyhovující.

29. V daňovém řízení je ale třeba respektovat zásadní odlišnost od obecného správního řízení, a to, že zde existují různé procesní postupy s různými důsledky. V daňovém řízení, ač předmětem odvolání je rovněž výrok rozhodnutí, bývá napadána i ta jeho část, která určuje způsob vyměření daně. Odvolací námitky se tak rozdělují do dvou skupin: napadení způsobu vyměření daně a samotné vyměření daně. Pokud je shledáno pochybení v první části (stanovení daně podle pomůcek), tyto námitky jsou uznány důvodnými a je provedeno dokazování, pak jeho výsledek nutně může vést k odlišnému závěru o výši daně.

30. Odvolání tak lze nepochybně vyhovět zčásti již jen tím, že je změněn způsob stanovení daně. Nové stanovení daně, pokud není vyhověním odvolání v jeho další části, musí být jako část výroku nevyhovující odvolání odůvodněno a v této části pak rozhodnutí podléhá k novému odvolání přezkumu nadřízeného správce daně. Rozhodně nelze tvrdit, že by tímto způsobem byly porušeny principy autoremedury, ta byla naplněna právě změnou způsobu stanovení daně. V části, v níž by odvolání vyhověno nebylo - pokud by nový výrok o výši daně byl shodný či dokonce v neprospěch odvolatele - by rozhodnutí podléhalo odvolacímu přezkumu, který by však již byl plně a bez pochyb v režimu odvolacího řízení upraveného v § 50 odst. 3 a 6 daňového řádu - tedy jednalo by se o odvolání proti dani stanovené dokazováním.

31. Pokud správce daně prvního stupně nerozhodne o odvolání podle § 49 odst. 1 nebo odst. 2 daňového řádu, předloží odvolání nadřízenému správnímu orgánu podle odst. 4 téhož ustanovení. Odvolací orgán postupuje v odvolacím řízení podle § 50 daňového řádu, přičemž jeho konkrétní postup je odlišen pro případy, v nichž byla daň stanovena dokazováním a pro případy, v nichž byla stanovena podle pomůcek.

32. Byla-li daň stanovena dokazováním, pak podle § 50 odst. 3 daňového řádu „*odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Zjistí-li odvolací orgán, že jsou splněny u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 2, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán.*“

33. I odvolací orgán musí v první řadě zkoumat, zda byly splněny procesní podmínky pro projednání odvolání; pokud tomu tak není a je názoru, že odvolání je nepřijatelné, opožděné nebo podané osobou k tomu nepřislušnou, vrátí věc správci daně prvního stupně k jeho zamítnutí. Odvolací orgán tak není oprávněn k zamítnutí odvolání pro nesplnění procesních podmínek jeho projednatelnosti; hovoří-li § 50 odst. 6 daňového řádu o zamítnutí odvolání odvolacím orgánem, jedná se o zamítnutí odvolání po jeho věcném přezkoumání.

34. Rozsah přezkumu je sice v základu vymezen odvolacími námitkami, není jimi však omezen. Odvolací orgán je oprávněn řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady. To může činit sám nebo prostřednictvím správce daně prvního stupně. Vzhledem k tomu, že zákon nestanoví, kdy je na místě, aby tak učinil sám, a kdy tak má učinit prostřednictvím správce daně prvního stupně, je na jeho úvaze, kterou možnost zvolí, přičemž rozhodující je zejména rozsah nezbytného doplnění řízení. Vycházet je třeba z toho, že i při doplnění řízení musí být respektováno právo daňového subjektu na součinnost, což bude zpravidla lépe zajištěno při doplnění řízení v dosahu daňového subjektu, tedy u správce daně prvního stupně. V rámci tohoto doplnění mohou vyjít najevo i skutečnosti, které v odvolání uplatněny nebyly a mohou svědčit jak ve prospěch, tak i v neprospěch odvolatele. Daňový řád pro případ skutečností odůvodňujících stanovení vyšší daně, výslovně umožňuje odvolacímu orgánu překročit odvolací návrh. Neplatí tak zde zásada zákazu reformace *in peius*.

35. V případě, že byla daň stanovena dokazováním, odvolací orgán po přezkoumání důvodnosti odvolání postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu pak podle odst. 6 téhož ustanovení podle výsledku tohoto přezkoumání včetně případného doplnění řízení, rozhodnutí v odůvodněných případech změni nebo zruší, jinak odvolání zamítne.

36. Pokud byla daň stanovena podle pomůcek, je postup odvolacího orgánu upraven v § 50 odst. 5 daňového řádu, podle něhož „*směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, 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, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.*“

37. Důvodem k odlišnému postupu je skutečnost, že stanovení daně podle pomůcek je způsobem náhradním, užívaným při nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu. Proto je zde vyloučeno zkoumání úplnosti dokazování a z něho plynoucí závěry pro stanovení daně. Ovšem zdánlivé omezení přezkumu pouze na skutečnost, zda bylo správně postupováno podle pomůcek, již bylo překonáno výše uvedenou judikaturou k nárokům, jež je třeba klást na pomůcky. Odvolací orgán se tedy nemůže omezit pouze na podmínky stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5), ale k odvolací námitce je povinen vážit i kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a dále, zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (že mu neumožnil se s pomůckami seznámit).

38. Veškerá tato zjištění mohou být důvodem jednak k vrácení věci správci daně prvního stupně k postupu podle § 49 odst. 1 daňového řádu, tedy k vyhovění odvolání v rámci autoremedury, přičemž toto vrácení je pouhým procesním postupem v rámci téhož odvolacího řízení, anebo odvolací orgán zamítne odvolání pro neodůvodněnost, případně platební výměr změni nebo zruší.

39. Jak již bylo zdůrazněno, daňový řád nezná možnost zrušení platebního výměru a vrácení věci správci daně prvního stupně k dalšímu řízení. Z toho plyne, že rozhodnutím o odvolání daňové řízení končí, bez ohledu na to, o jaké rozhodnutí se jedná. Možnost zrušení rozhodnutí při nedodržení podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, jak je koncipována v odst. 5, není spojena s žádným závěrem odvolacího orgánu pro nějaké další řízení; z tohoto ustanovení nelze dovodit, že jej lze užít v jiném případě, než že daň neměla být vyměřena vůbec. Bylo-li by toto rozhodnutí spojeno jen se zjištěním, že daň neměla být stanovena podle pomůcek, jak tvrdí žalovaný, nebyla by tu žádná možnost pro rozhodnutí v případech, kdy sice daňový subjekt neunesl důkazní povinnost, ale kdy daň ani při použití pomůcek neměla být vyměřena vůbec. Z tohoto hlediska je třeba možnost zrušení rozhodnutí podle odst. 5 chápat jako obdobu možnosti zrušení podle odst. 6 citovaného ustanovení.

40. Při vrácení odvolání k autoremedurnímu rozhodnutí, je rozhodnutím o odvolání až rozhodnutí správce daně prvního stupně v rámci této autoremedury, pokud je odvolání vyhověno zcela. Pokud je vyhověno odvolání jen částečně, je zde možné další odvolání, neboť jde o nové rozhodnutí, po němž může následovat i nové odvolací řízení. Změna rozhodnutí (platebního výměru), nebo jeho zrušení však jsou rozhodnutím konečným. Jiný závěr zákon neumožňuje.

41. Nutno však přiznat, že tato koncepce vytváří určité problémy, pro které právě část praxe odlišovala zrušení platebního výměru z „procesních důvodů“ od zrušení z důvodu, že daň neměla být vůbec vyměřena či doměřena, a že tento postup také nacházel určitý ohlas v rozhodovací praxi soudů. To je ostatně také důvodem, proč se tímto problémem zabývá rozšířený senát. Je třeba zopakovat, že zrušení platebního výměru pro procesní vady s tím, že správce daně prvního stupně může v daňovém řízení pokračovat, je obcházením zákonné záповědi možnosti zrušení a vrácení věci v odvolacím řízení.

42. Problémy nastávají při řešení situace, kdy daň byla stanovena nesprávným způsobem a je třeba provést „nové řízení“ právě tím správným způsobem, aniž by docházelo k nepřijatelnému kumulování pomůcek a důkazů. Jestliže ovšem není možné platební výměr zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně, nezbyvá než učinit závěr, že taková změna musí být možná v řízení odvolacím. Řešením tedy je, že veškeré zjištěné vady budou v takovém případě odstraněny v rámci odvolacího řízení.

43. To nečiní potíže v případě stanovení daně dokazováním, s výjimkou případu, kdy by v odvolacím řízení bylo zjištěno, že daň měla být stanovena podle pomůcek. Pokud odvolání důvodně tvrdí, že daň neměla být stanovena dokazováním, ale podle pomůcek, nic odvolacímu orgánu nebrání v tom, aby způsob stanovení daně změnil, přičemž vhodné pomůcky může vyhledat sám nebo to, postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu, uložit správci daně prvního stupně; rozhodující pro volbu postupu bude, jako v případě doplňování dokazování, rozsah nezbytného doplnění řízení, umožňujícího stanovení daně podle pomůcek.

44. Obdobný a častější ovšem tento problém je v případě, kdy byl platební výměr vydán na základě pomůcek. Odvolací orgán tu tak v prvé řadě řeší otázku, zda daň mohla či nemohla být stanovena dokazováním. V případě, že daň skutečně měla být stanovena podle pomůcek, jeho řízení končí a odvolání zamítne (nejsou-li zde další odvolací námitky napadající kvalitu pomůcek či procesní pochybení). Může však zjistit, že tomu tak není, důkazy byly dostatečné ke stanovení daně dokazováním a správce daně podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek nesprávně posoudil. To neznamená, že by toto dokazování muselo být provedeno v rámci odvolacího řízení. Tvrdí-li daňový subjekt, že jím předložené důkazy ob stojí k úplnému a správnému stanovení daně, pak odvolací orgán tyto důkazy předložené před správcem daně

prvního stupně akceptuje a změna rozhodnutí, k níž je v odvolacím řízení oprávněn, spočívá ve změně způsobu stanovení daně, přičemž ovšem sám tyto důkazy musí vyhodnotit a současně i rozhodnout o dani. Jinak by totiž neměla žádný smysl možnost změny platebního výměru, kterou ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu výslovně umožňuje za situace, kdy podmínky pro stanovení daně podle pomůcek splněny nebyly.

45. Není ani vyloučeno, že daňový subjekt namítne, že daň měla být stanovena dokazováním a že správce daně na stanovení daně podle pomůcek přešel předčasně, jestliže některé tvrzené a nabízené důkazy odmítl provést. I to může být tvrzením důvodným. V tom případě by muselo být doplnění dokazování provedeno v rámci odvolacího řízení. Ustanovení odst. 5 totiž připouští možnost zamítnutí odvolání jen v případě, že byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Změnu může odvolací orgán provést buď sám, nebo vrácením správci daně prvního stupně k provedení autoremedury, pokud jsou pro ni splněny podmínky, jak byly výše vymezeny.

46. Z tohoto hlediska je třeba dále řešit vztah odst. 3 a odst. 5 citovaného ustanovení. Doktrína i převažující dosavadní judikatura zastávala názor, že odst. 5 je speciálním ustanovením vylučujícím použití odst. 3. Tento závěr však neobstojí ani při nejjednodušším chápání jeho obsahu, a to pokud by v odvolacím řízení podle odst. 5 skutečně odvolací orgán zkoumal jen to, zda mělo či nemělo být postupováno podle pomůcek. V případě zjištění, že nemělo, by při nemožnosti platební výměr zrušit a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení, zde nebylo žádné oprávnění k postupu, který by mohl vyústit ve změnu rozhodnutí tímto ustanovením výslovně předpokládanou. Tím spíše to platí při zkoumání kvality a relevance pomůcek, či při procesních vadách. Jak v řízení stanovícím daň dokazováním, tak i podle pomůcek se mohou vyskytovat vady, které musí být odstranitelné přímo v odvolacím řízení. Odvolací řízení má totiž nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvostupňového.

47. Samo ustanovení odstavce 3 budí určité pochybnosti o tom, že se nevztahuje na celé odvolací řízení, i z jiného úhlu pohledu. Pokud by tomu tak bylo, nemohl by odvolací orgán v odvolacím řízení proti platebnímu výměru vydanému na základě pomůcek vrátit věc správci daně prvního stupně k postupu podle § 49 odst. 2, tedy k zamítnutí odvolání pro nesplnění procesních podmínek projednatelnosti odvolání. Odstavec 5 totiž neumožňuje odvolacímu orgánu, aby z tohoto důvodu zamítl odvolání sám. Může tak učinit, jen pokud odvolací námítky proti užití postupu podle pomůcek nejsou důvodné. Popisované pochybnosti jsou však jen zdánlivé.

48. Věcné projednání např. opožděného odvolání jen proto, že směřuje proti postupu podle pomůcek a nemožnost jeho zamítnutí stejným orgánem i postupem jako v případě daně stanovené dokazováním, je přímo absurdní, nicméně při výluce § 50 odst. 3 v řízení podle odst. 5 téhož ustanovení by byla v souladu se zákonem. Ustanovení odst. 3 je proto třeba přiměřeně vztáhnout i na řízení podle odst. 5. Odvolací orgán rozhodující dle § 50 odst. 5 tedy prostřednictvím § 50 odst. 3 může též uplatnit postup dle § 49 odst. 2, tzn. vrátit věc správci daně prvního stupně k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další postup, shledá-li podané odvolání jako nepřipustné, podané po stanovené lhůtě nebo osobou neoprávněnou. Nejde-li o takovou situaci, odvolání je projednatelné před odvolacím orgánem. Zjistí-li ten, že daň neměla být stanovena podle pomůcek, ale dokazováním, pak podle odst. 5 může věc vrátit k správci daně prvního stupně k postupu dle § 49 odst. 1. Nelze ale dospět k závěru, že celé toto důkazní řízení musí vždy provádět správní orgán prvního stupně - ten to může učinit jen v limitech autoremedury, byť třeba částečně.

49. Stanovení daně dokazováním v odvolacím řízení ovšem v sobě obsahuje nejen akceptaci důkazů již předložených, ale případně i provedení důkazů nových, které jsou nejen daňovým subjektem doloženy, ale které jsou i nově vyvolány v návaznosti na důkazy již provedené a závěr z nich daňovému subjektu nemusí vždy svědčit. Je vyloučeno, aby v takovém případě nebylo možno stanovit daň v míře vyšší, což je možné jedině užitím odst. 3. Ostatně v případě, že je v odvolacím řízení učiněn závěr o tom, že daň neměla být stanovena podle pomůcek a změní se způsob stanovení daně - tj. provede se dokazování, již nejde plně o režim odst. 5.

50. Doplnění řízení provedením důkazů již není v režimu řízení podle pomůcek, ale v režimu důkazním, byť byl tento režim nastolen až v průběhu odvolacího řízení. Nejde tedy o kumulaci obou způsobů, ale o jejich záměnu, o níž je však třeba daňový subjekt vyrozumět, neboť jinak by bylo porušeno právo na jeho součinnost, kterou nemohl uplatnit v plné míře před správcem daně prvního stupně a která znovu vyvstala v důkazním řízení prováděném v odvolacím řízení. Samozřejmostí je, že tak jako při odstraňování procesních vad důkazního řízení, jichž se dopustil správce daně, tak i v dokazování prováděném přímo odvolacím orgánem, musí být vždy tato zásada respektována, stejně tak jako z toho plynoucí procesní práva.

51. Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřijatelné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. V tom řízení podle pomůcek není nijak omezeno proti řízení důkaznímu, jen vyskytující se vady mohou být odlišné v důsledku jednoduššího procesu (v dokazování určeném § 31 odst. 2, 4, při pomůckách § 31 odst. 5, 6). Spočívala-li vada řízení v tom, že správce daně stanovil daň na základě pomůcek, ač k tomu nebyly splněny podmínky, pak jejím odstraněním je právě provedení dokazování. Není-li toto dokazování možné v režimu zrušení a vrácení věci správci daně prvního stupně ani v režimu autoremedury, k níž lze věc vrátit, musí být provedeno přímo odvolacím orgánem. Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Tato zásada není absolutní a neznamená, že po druhém stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí. Odvoláním se daňový subjekt právě té změny dovolává, a pokud požaduje stanovení daně jiným způsobem, logicky z takového požadavku plyne i možnost odlišného věcného závěru. Také je třeba připomenout, že zásada dvojinstančnosti nese určitá omezení i daňovému subjektu. Je to řízení před správcem daně prvního stupně, které slouží ke zjištění skutečného stavu věci - k provedení dokazování či k určení pomůcek, není-li pro nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu možné daň stanovit dokazováním. Základem nalézání skutkového stavu, a tedy i určení způsobu stanovení daně, je vždy řízení před orgánem prvostupňovým. Je to také daňový subjekt, jehož aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně prvního stupně dopustil (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74, zveřejněn pod č. 1302/07 Sb. NSS). Je tak vyloučeno, aby uspěl v odvolacím řízení daňový subjekt, který před správcem daně prvního stupně zůstal nečinným s tím, že s důkazy vyčká řízení odvolacího (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74, zveřejněno pod č. 1302/2007 Sb. NSS). Odvolací řízení je cestou k odstranění vad, jichž se dopustil správce daně prvního stupně, nelze do něj záměrně přenášet nalézací řízení.

52. Pokud tedy neshledá odvolací orgán důvod k postoupení věci správci daně prvního stupně k zamítnutí odvolání pro nesplnění procesních podmínek, ani k provedení autoremedury v případě postupu podle § 50 odst. 5 daňového řádu, ani rozhodnutí sám nezmění, může odvolání jen zamítnout, pokud nebylo důvodné, anebo může rozhodnutí zrušit. Toto zrušení však s ohledem na nemožnost pokračování v řízení přichází v úvahu jen tam, kde důvodnost odvolání spočívala v závěru, že daň neměla být vůbec vyměřena či doměřena. Podobně chápe zrušení rozhodnutí v odvolacím řízení správní řád, který však takové rozhodnutí výslovně spojuje se zastavením řízení [§ 90 odst. odst. 1 písm. a) – *zruší a zastaví*]. Ani v řízení podle správního řádu však skutečnost, že by se zrušením rozhodnutí nebylo řízení současně zastaveno, neznamená, že by mohlo dojít k pokračování řízení před správním orgánem prvního stupně; to totiž vyžaduje, aby byla věc správnímu orgánu prvního stupně odvolacím orgánem k dalšímu řízení vrácena. Ve správním řízení to lze, v daňovém s výjimkami výše uvedenými, které však jsou procesním postupem a nikoliv odvolacím rozhodnutím, nikoliv.

53. Skutečnost, že daňový řád neumožňuje zrušení rozhodnutí a vrácení věci prvostupňovému orgánu k dalšímu řízení nemůže být vykládána tak, že v tom případě správce daně prvního stupně může pokračovat v řízení po té, kdy byl platební výměr zrušen. Odvoláním přešla funkční příslušnost k řízení a rozhodnutí na odvolací orgán a zpět se může vrátit jen v důsledku jeho rozhodnutí, které však daňový řád vylučuje, či zákonem předpokládaným postupem v jeho mezích.

54. Rozšířený senát tak v této otázce dospěl k závěru, že rozhodnutím o zrušení platebního výměru daňové řízení končí a toto rozhodnutí zakládá překážku věci rozhodnuté.

55. Vady postupu či rozhodnutí správce daně musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení cestou autoremedury nebo postupem odvolacího orgánu podle § 50 odst. 3 daňového řádu, který se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním, tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek. V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně.

IV.2. Charakter nového rozhodnutí vydaného po zrušení prvního rozhodnutí v odvolacím řízení

56. Ze závěru o konečnosti rozhodnutí vydaného odvolacím orgánem v daňovém řízení plyne otázka, jak má být posuzováno rozhodnutí, které bylo opětovně po zrušení platebního výměru vydáno, tak jako v daném případě.

57. V praxi bylo soudem nové rozhodnutí posuzováno buď jako nicotné nebo jako nezákonné. Pro postup soudu při přezkoumání zákonnosti správního rozhodnutí to má význam zejména proto, že k nezákonnosti přihlíží jen k žalobní námitce (§ 75 odst. 2, § 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.), k nicotnosti však z moci úřední (§ 76 odst. 2, § 109 odst. 3 věta za středníkem s. ř. s.).

58. Daňový řád s pojmem nicotnosti neoperuje, zná pouze tzv. neplatnost rozhodnutí, kterou ověří správce daně podle § 32 odst. 7. Tato neplatnost byla soudy v některých případech vykládána jako nicotnost, zřejmě z toho důvodu, že neplatnost rozhodnutí není definovaným pojmem veřejného práva. Toto ztotožnění s pojmem nicotnosti však není správné, byť nelze vyloučit, že vadnost rozhodnutí může být takového rozsahu, že vůbec nebude zřejmé, že akt je rozhodnutím a tedy o rozhodnutí nicotné půjde. Obecně však charakter vad vyvolávajících „neplatnost“ rozhodnutí může naplňovat jak nezákonnost, tak i nicotnost rozhodnutí; záleží na

intenzitě vad. Ústavní soud např. v nálezu ze dne 18. 6. 2003, sp. zn. IV. ÚS 624/02 za důvod nulity označil neurčitost platebních výměrů.

59. Nicotnost rozhodnutí byla vždy chápána jako vadnost o intenzitě vylučující právní účinky aktu. Za paakt byla doktrínou označována rozhodnutí vydaná orgánem, který vůbec není orgánem veřejné moci nebo nemá příslušnou pravomoc. K tomuto závěru se klonila i judikatura. Tak např. Vrchní soud v Praze v rozsudku ze dne 10. 3. 1995, č. j. 6 A 28/94-20 (zveřejněno v časopise Správní právo č. 5/96) vyslovil, že při absolutní inkompetenci rozhodujícího orgánu se jedná o akt nulitní, který soud zruší z moci úřední. V tomto rozsudku dále ozřejmil případy těžkých vad, které soud považuje za důvod nulity aktu: těžké vady působnosti a příslušnosti, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné, anebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva k něčemu, co v právním slova smyslu neexistuje apod.

60. Na to navázala i judikatura Nejvyššího správního soudu i jeho rozšířeného senátu. Např. v rozsudku ze dne 25. 11. 2004, č. j. 6 A 44/2001-71 (zveřejněno pod č. 502/2005 Sb. NSS) vyslovil: „*Rozhodl-li orgán, který neměl pravomoc ve věci rozhodovat, má tato vada, spočívající v absolutním nedostatku pravomoci o věci rozhodovat, za následek nicotnost takového aktu (§ 76 odst. 2 s. ř. s.)*“; v rozsudku ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001-96 (zveřejněno pod č. 793/2006 Sb. NSS) rozšířený senát vyslovil: „*Nicotný je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. K nicotnosti soud přiblíží z úřední povinnosti. Dílčí nedostatky platebního výměru nemohou způsobit jeho nicotnost.*“; a v rozsudku ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006-74 (zveřejněno pod č. 1629/2008 Sb. NSS) rozšířený senát za důvod nicotnosti platebního výměru označil skutečnost, že směřoval vůči zemřelému poplatníkovi.

61. Nicotnost byla vykládána doktrínálně nebo soudem až do doby vydání správního řádu č. 500/2004 Sb. Ten v § 77 nicotnost definuje. Podle odst. 1 je nicotné rozhodnutí „*ke jehož vydání nebyl správní orgán vůbec věcně příslušný*“, podle odst. 2) je dále nicotné rozhodnutí „*kteřé trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž je nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu*“. Jde tak o případy nejtěžších vad, pro které vydaný správní akt právně neexistuje, není schopen vyvolat právní následky, což je z rozhodnutí zjevné. Přesto však správní řád předpokládá deklaraci nicotnosti; v případech nicotnosti podle odst. 1 ji zjišťuje a prohlašuje nadřízený správní orgán, v případech podle odst. 2 ji vyslovuje soud podle soudního řádu správního, přičemž to neznamená, že by soud nemohl vyslovit nicotnost v případě ad 1), naopak v případě ad 2) tak může učinit jen soud.

62. Komentář ke správnímu řádu (Správní řád, Komentář, JUDr. Josef Vedral, BOVA POLYGON, Praha, červen 2006) za nicotnost rozhodnutí označuje stav, kdy správní akt v důsledku závažné vady (vad) není vůbec správním aktem - projevem výkonu pravomoci správního orgánu v právním smyslu, kdy je paaktem, který není způsobilý vyvolat žádné právní následky. Není nadán presumpcí správnosti, nikoho nezavazuje (ani správní orgán, ani účastníky). Nicotnost nemůže být zhojena uplynutím času a podle § 78 může být prohlášena kdykoliv bez časového omezení (což se ovšem týká je prohlášení nicotnosti v režimu správního řádu, prohlášení nicotnosti soudem přichází v úvahu jen při včasné žalobě). Komentář k této otázce uzavírá, že nicotná rozhodnutí nepředstavují relevantní projev výkonu pravomoci správního orgánu, tudíž nikomu *de iure* nevznikají práva a povinnosti.

63. Nicotný akt tedy právně neexistuje, není schopen vyvolat právní následky. Nicotnost je koncipována tak, že jde o závažné vady, zjevné přímo z aktu samého.

64. Daňový řád sice podobnou definici nemá, není však důvodu, aby byl v daňovém řízení pojem nicotnosti chápán odlišně. Jde o institut veřejného práva, jehož je daňové řízení rovněž součástí. Jak již bylo uvedeno, v pravomoci správce daně je vyslovení „neplatnosti“ rozhodnutí, když pod tento pojem mohou spadat rovněž případy rozhodnutí nicotných. V soudním řízení pak je nicotnost chápána ve smyslu právní nauky obdobně, jako je vymezena ve správním řádu pro řízení podle něho vedeného. Ostatně k nutnosti nahlížet shodně na základní právní instituty, mezi něž nicotnost nepochybně patří, bez ohledu na jejich věcné zařazení v konkrétním právním předpisu, se opakovaně Nejvyšší správní soud sám vyjádřil a jeho závěry jako správné označil opakovaně i Ústavní soud (mezi mnoha jinými srovnej k tomu z poslední doby zejména nálezn. sp.zn. I.ÚS 1169/07 ze dne 26.2.2009 a v něm citované rozhodnutí č. 792/2006 Sb.NSS).

65. Daňový řád nezná možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci prvostupňovému orgánu k dalšímu řízení, správce daně prvního stupně nemůže „pokračovat“ v daňovém řízení a vydat další platební výměr. Pokud tak učiní a platební výměr znovu vydá, pak ovšem ve srovnání s obecným chápáním nicotnosti nelze dojít k závěru, že tento platební výměr naplňuje znaky, které z něho činí nicotný akt. Je vydán orgánem, který je orgánem veřejné moci nadaným pravomocí vydávat platební výměry, a pokud netrpí jinou zjevnou těžkou vadou, vyvolá právní následky. Vylučuje-li zákon opětovné vydání platebního výměru správcem daně, pak se jedná o rozhodnutí nezákonné. Nezákonnost aktu musí být před soudem namítána.

IV.3. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v kasačním řízení v situaci, kdy krajský soud správný výrok o zrušení rozhodnutí správního orgánu opřel o zcela či zčásti nesprávné důvody

66. Situace, kdy Nejvyšší správní soud v kasačním řízení zjistil, že krajský soud rozhodnutí žalovaného správně zrušil, ovšem správný výrok rozsudku opřel o nesprávné důvody, je rovněž řešena nejednotně. Rozšířený senát vážil správnost alternativ, zda je v takovém případě na místě zrušit zrušující rozsudek krajského soudu s tím, aby v novém rozhodnutí zaměnil důvody, či zda je na místě zamítnout kasační stížnost a nahradit nesprávné důvody krajského soudu právním názorem Nejvyššího správního soudu.

67. Rozšířený senát vycházel z předpokladu, že rozhodne-li krajský soud o zrušení správního rozhodnutí, pak jeho zrušující výrok musí mít oporu v odůvodnění. Výrok nelze chápat odtrženě od důvodů, které k němu vedly. Náležitostí kasační stížnosti podle § 106 odst. 1 s. ř. s. také musí být uvedení důvodů, pro které je rozsudek krajského soudu napadán. Neobstála by tak kasační stížnost obsahující pouhé tvrzení, že správní rozhodnutí nemělo být zrušeno. Byť je tedy výslovně napadán výrok rozsudku a kasační stížnost směřující pouze proti jeho důvodům je podle § 104 odst. 2 s. ř. s. nepřípustná, nelze tyto součásti rozsudku vnímat odděleně a nezávisle na sobě. Nejvyšší správní soud také nemůže zaměřit přezkoumání jen na správnost výroku, ale i na důvody, jimiž je podložen. Ty jsou také fakticky napadány kasační stížností.

68. Nelze ponechat stranou pozornosti, že zrušující rozsudek krajského soudu je také zpravidla spojen se závazným právním názorem (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) obsaženým v jeho odůvodnění; správní orgán je povinen se jím v dalším řízení řídit. To již bylo vysloveno v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 24. 4. 2007, č. j. 2 Ans 3/2006-49 (zveřejněno pod č. 1255 Sb. NSS), podle něhož *...je povinností správního orgánu pokračovat v řízení a řídit se právním názorem vyjádřeným v pravomocném soudním rozhodnutí, bez ohledu na to, zda je ve věci podána kasační stížnost*

(...). Samotné podání kasační stížnosti, není-li ze zákona spojeno s odkladným účinkem či nebyl-li vysloven soudním rozhodnutím, nemá na plnění povinností správním orgánem žádný vliv.

69. Výrok zrušujícího rozsudku krajského soudu nelze v plné míře spojit s jiným odůvodněním. Výrok, který není výrokem „o věci“ tak, jak je tomu v občanskoprávním řízení, nelze chápat samostatně. Výrok zrušujícího rozsudku krajského soudu pro správní řízení znamená, že bylo odstraněno pravomocné rozhodnutí správního orgánu a že toto řízení je třeba dále vést (pokud pokračování není vyloučeno) v rámci závazného právního názoru vysloveného v důvodech. Změnou veškerých důvodů (či důvodu, pokud ke zrušení správního rozhodnutí vedl pouze jeden) by se tak výrok stal neopodstatněným.

70. Za takové situace je kasační stížnost důvodná, neboť výrok nemající vůbec oporu v důvodech rozhodnutí činí takové rozhodnutí nezákonným. Proto je třeba rozsudek krajského soudu zrušit podle § 110 odst. 1, věta před středníkem. Skutečnost, že takovým rozhodnutím Nejvyššího správního soudu „obživne“ správní rozhodnutí, je třeba akceptovat. Stane se tak ovšem pouze po dobu do vydání nového rozsudku krajského soudu.

71. Jsou však i případy, kdy je zrušující rozsudek opřen o více důvodů a Nejvyšší správní soud shledá, že některý z nich ob stojí a jiný nikoliv. Zde je třeba vážit míru opory výroku v odůvodnění a lze akceptovat, pokud důvody ob stojí v podstatné, převažující, míře. V takové situaci Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Limitem pro uvedenou úvahu vždy musí být legitimní očekávání účastníků řízení a s ním spojený zákaz překvapivých rozhodnutí.

72. Problémem zde ovšem je, že v takovém případě Nejvyšší správní soud také zčásti mění závazný právní názor vyslovený krajským soudem ve zrušujícím rozsudku. Ten je podle § 78 odst. 5 s. ř. s. určující pro další postup správního orgánu a jeho respektování pak soud posuzuje v případě další žaloby. Jak žalovaný, tak i krajský soud v dalším řízení musí vycházet z toho, že o žalobě bylo rozhodnuto rozsudkem, který je třeba pojímat v jednotě s rozhodnutím o kasační stížnosti. To znamená, že pro správní orgán je závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu.

73. Omezení vázanosti závazným právním názorem pouze na rozhodnutí zrušující neznámá, že právní názory vyslovené v zamítavých rozhodnutích jsou nepodstatné a tudíž zbytečné. Jejich váha spočívá totiž v institucionální a procesní pozici Nejvyššího správního soudu založené Ústavou a v rovinně jednoduchého práva upravené soudním řádem správním, podle jehož § 12 odst. 1 je Nejvyšší správní soud vrcholným soudním orgánem ve věcech správního soudnictví, zajišťujícím jednotu a zákonnost rozhodování. Ostatně pokud by správní orgán a následně krajský soud nerespektovaly právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem, lze předpokládat, že v následném kasačním řízení neuspějí a řízení se jen zbytečně a na úkor účastníků prodlouží.

74. Není na místě ani obava, že tímto postupem se vlastně žalobci „bere instance“, jestliže Nejvyšší správní soud poprvé vysloví právní názor, který se odchyluje od právního názoru přijatého krajským soudem. Správní soudnictví nestojí na zásadě dvojinstančnosti, kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem. Stěžovatel, který se na Nejvyšší správní soud obrátí s kasační stížností, činí tak právě proto, aby se domohl jiného právního názoru, než který byl aplikován krajským soudem. Jiný závěr, než krajský soud, ostatně Nejvyšší správní soud může zaujmout jak v rozhodnutí zrušujícím, tak i v zamítavém.

75. Je totiž třeba v této souvislosti zdůraznit, že k ochraně veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob jsou ve smyslu § 2 s.ř.s. povolány soudy ve správním soudnictví. Soudní řád správní upravuje soubor procesních nástrojů, mezi nimiž klíčovými jsou žaloba a kasační stížnost. Je na účastnících soudního řízení, zda a jaké prostředky použijí, nicméně činí tak proto, aby dosáhli ochrany svých práv. Soudům v nich předkládají argumenty k vedenému sporu o právo, dokud k tomu mají procesní prostor, a logicky očekávají odpověď v soudním rozhodnutí. Soudní řízení tvoří jediný celek. Z toho plyne, že v případech, kdy o věci rozhoduje nejen krajský soud, ale posléze i Nejvyšší správní soud, je rovněž nutno vyslovené právní názory v obou rozhodnutích vnímat jako komplex. Závazný právní názor soudu je tedy spojením závěrů vyslovených krajským soudem spolu s reakcí na argumenty kasační stížnosti, případně závěry činěné z moci úřední, které uvede ve svém rozhodnutí Nejvyšší správní soud, bez ohledu na to, zda jde o výrok kasační, zamítavý či odmítavý.

76. Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k rozhodujícím skutečnostem vždy uváží, zda důvody, na nichž stojí zrušující rozsudek krajského soudu, jsou dostatečným podkladem pro daný výrok a zda převažují nad důvody, které neobstály. Míra této opory výroku pak je rozhodující pro úvahu Nejvyššího správního soudu, zda lze kasační stížnost zamítnout a část důvodů pro zrušení správního rozhodnutí nahradit důvody vlastními, či zda je třeba zrušující rozsudek krajského soudu zrušit a zavázat jej, aby nové rozhodnutí opřel o důvody jiné.

77. Při úvaze o daných alternativách rozhodnutí v kasačním řízení, rozšířený senát vyloučil pouze tu, při níž by bylo možno zamítnout kasační stížnost jen proto, že zrušující výrok rozsudku byl správný, bez ohledu na jeho oporu v důvodech.

V.

Vrácení věci osmému senátu

78. S tímto závěrem rozšířený senát v souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu věc vrací osmému senátu k projednání a rozhodnutí. Právním názorem obsaženým v tomto usnesení, je tento senát vázán.

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

V Brně dne 14. dubna 2009

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu