

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. Petra Příhody, JUDr. Karla Šimky, JUDr. Marie Turkové a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **P. M.**, zastoupeného Mgr. Davidem Burjánkem, advokátem se sídlem Palackého 211, Turnov, proti žalovanému: **Finanční úřad v Bílině**, se sídlem Žižkovo náměstí 61, Bílina, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 12. 2007, č. j. 15 Ca 173/2007 - 25,

t a k t o :

- I. Okolnosti případu, za nichž je krajský soud podle § 78 odst. 3 s. ř. s. oprávněn zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, je třeba posuzovat i ve vztahu k právní úpravě, podle níž bylo správní řízení vedeno.
- II. Přezkoumává-li soud rozhodnutí odvolacího správního orgánu v daňovém řízení a shledá-li důvody k jeho zrušení, může zrušit zároveň i platební výměr vydaný správcem daně prvního stupně tehdy, pokud neměl být vůbec vydán nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat.
- III. Věc **se vrací** k projednání a rozhodnutí prvnímu senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

1. Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, jímž byla zamítnuta jeho žaloba na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v dodatečném vyměřovacím řízení.
2. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podanou ke krajskému soudu dne 7. 9. 2007 se žalobce totiž domáhal, aby krajský soud žalovanému zakázal „pokračovat v řízení, které zahájil vystavením oznámení o provedení svědecké výpovědi ze dne 25. 5. 2007 (*někde nesprávně uváděno 2006*) a které označil jako dodatečné vyměřovací řízení podle § 46 daňového řádu“.
3. V žalobě poukázal žalobce na skutečnost, že o jeho daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2002 již bylo dříve rozhodnuto, a to dodatečným platebním výměrem žalovaného ze dne 9. 12. 2004, č. 1040000347, č. j. 41090/04/211970/6013. Dodatečný platební výměr byl vydán na základě provedené kontroly, která byla ukončena projednáním zprávy č. j. 38299/04/211930/0966, dne 23. 11. 2004. Odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu

výměru Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) zamítlo rozhodnutím ze dne 16. 8. 2005, č. j. 12794/05-1100.

4. K žalobě Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 28. 3. 2007, č. j. 15 Ca 203/2005 - 50, zrušil pro vady řízení jak rozhodnutí finančního ředitelství, tak i jemu předcházející dodatečný platební výměr a věc vrátil finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Důvodem bylo, že finanční ředitelství ve svém rozhodnutí řádně nezduvodnilo splnění podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek, přičemž správce daně mohl stanovit daň dokazováním a ve skutečnosti tak i učinil. Dále krajský soud shledal pochybení v tom, že správce daně neprovedl výslechy žalobcem navržených svědků.

5. Po zrušujícím rozsudku krajského soudu správce daně začal (také prostřednictvím dožádání jiného finančního úřadu) provádět dokazování výpověďmi žalobcem dříve navržených svědků, přičemž o konání výslechu žalobce předem vždy vyrozuměl. O výslechu svědků byl žalobce informován poprvé přípisem ze dne 25. 5. 2007, č. j. 17885/07/211930/0966. K dotazu žalobce správce daně přípisem ze dne 27. 6. 2007, č. j. 20387/07/211930/0966, sdělil, že s ohledem na zrušující rozsudek krajského soudu provádí „dle pokynů soudu“ svědecké výpovědi, a to v rámci dodatečného vyměřovacího řízení dle § 46 daňového řádu, přičemž zákon pro toto řízení práva a povinnosti daňového subjektu taxativně nevymezuje, a proto správce daně postupuje v souladu s ustanoveními § 2 odst. 1, 2, 8 a 9 daňového řádu.

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

7. Krajský soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku zaujal názor, že pokud správce daně provádí dokazování poté, co bylo soudem zrušeno rozhodnutí finančních orgánů obou stupňů (z důvodů neprovedení některých důkazů), pak tak činí v rámci pokračujícího vyměřovacího řízení. Vyměřovací řízení podle krajského soudu zahrnuje veškeré aktivity směřující k vyměření daně, včetně podání daňového přiznání, úkony v rámci případného vytýkacího řízení a úkony při dokazování, a pokračuje tak i po skončení daňové kontroly. V jeho rámci je proto správce daně oprávněn činit (kromě daňové kontroly) i další úkony směřující ke správnému zjištění a vyměření daně a opatřovat si i další důkazní prostředky, jejichž potřeba vyjde v řízení najevo. Naproti tomu daňovou kontrolou krajský soud vymezil tak, že jde o souhrn řady dílčích úkonů, které jsou ukončeny projednáním zprávy o daňové kontrole,

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

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

9. Rozsudek krajského soudu napadl žalobce kasační stížností. Podstatou jeho argumentace v kasační stížnosti bylo, stejně jako v žalobě, že podle § 46 odst. 7 daňového řádu musí vlastnímu dodatečnému vyměření daně předcházet zjištění a stanovení základu daně a daně odchylně, než bylo uvedeno v daňovém přiznání. Postup zjišťování a prověřování základu daně a daně, stejně tak jako práva a povinnosti správce daně a daňového subjektu, upravuje pouze § 16 daňového řádu. Pokud tedy správce daně prověřuje základ daně, aniž by prováděl daňovou kontrolu, postupuje způsobem, který daňový řád nepředpokládá a jeho postup je nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. Správce daně přitom nečinil své úkony ani v rámci mimořádných opravných prostředků podle § 54 a 55b daňového řádu.

10. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v době podání žaloby nebyly u žalobce splněny podmínky k ochraně před nezákonným zásahem. Správní orgán nečinil v řízení nic jiného, než že provedl úkony, které soud označil za nezbytné pro řádné zjištění skutkového stavu.

II.

Důvody předložení věci rozšířenému senátu

11. První senát, který má podle rozvrhu práce rozhodovat o této kasační stížnosti, při předběžné poradě usoudil, že v řízení je třeba řešit především otázku přípustnosti daňové kontroly, či provedení jiných důkazů v daňovém řízení poté, kdy bylo rozhodnutí žalovaného i správce daně zrušeno soudem. Přitom zjistil, že v rozsudku ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 113/2006 - 70 pátý senát Nejvyššího správního soudu zrušil rozsudek krajského soudu proto, že krajský soud zrušil kromě rozhodnutí odvolacího orgánu i dodatečný platební výměr správce daně prvního stupně. Pátý senát přitom konstatoval, že pokud krajský soud takto postupoval z důvodů potřeby doplnění dokazování (výslechu svědků), pak nerespektoval rámec a logiku základních procesních institutů daňového řízení tak, aby bylo možné toto řízení po vrácení věci krajským soudem řádně dokončit. Podle právního názoru vysloveného v tomto rozsudku krajský soud nemůže zrušit i dodatečný platební výměr v případě, kdy správní soud shledá vady řízení spočívající v neprovedení navrhovaných důkazů a tedy uloží správnímu orgánu doplnění dokazování, protože doplnění dokazování musí probíhat v rámci odvolacího řízení postupem dle § 50 odst. 3 daňového řádu.

12. Podle názoru předkládajícího senátu by však v případě, kdy správní soud shledá výrazný nedostatek podkladů pro stanovení daně a z tohoto důvodu zruší i rozhodnutí správce daně prvního stupně, pak by tento správce daně měl být oprávněn v řízení dále pokračovat

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

13. V tomto bodě se však názor předkládajícího senátu dostává do rozporu s právním názorem vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 55. Druhý senát Nejvyššího správního soudu v uvedeném rozsudku paušálně zapovídá možnost správce daně opakovat daňovou kontrolu bez toho, aby byly splněny podmínky pro obnovu řízení. Nijak přitom nerozlišuje mezi případy, kdy dojde ke zrušení rozhodnutí odvolacího orgánu a dodatečného platebního výměru správním soudem z důvodů, že k doměření daně vůbec nemohlo dojít, a případy, kdy tak správní soud učiní proto, aby správce daně prvního stupně doplnil podklady pro stanovení daně a po té případně daň znovu doměřil. Při hodnocení vztahu mezi opakováním daňové kontroly a mimořádnými opravnými prostředky vycházel druhý senát z názoru již dříve vysloveného v rozsudku ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004 - 89.

14. Opakováním daňové kontroly však dle názoru předkládajícího senátu nedochází k šikanóznímu postupu správce daně vůči daňovému subjektu; naopak smyslem je zaručit daňovému subjektu všechna v § 16 daňového řádu zakotvená práva. Jak zdejší soud zdůraznil v rozsudcích ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 - 130 (publikováno pod č. 938/2006 Sb. NSS), ze dne 27. 7. 2004, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80 a ze dne 26. 5. 2005, č. j. 5 Afs 170/2006 - 117, důvodem, proč právě daňová kontrola (oproti jiným institutům upraveným v daňovém řádu) představuje nástroj, kterým správce daně zjišťuje a prověřuje základ daně, je existence náležité úpravy práv a povinností jak správce daně, tak i daňového subjektu v jejím průběhu. Z hlediska ochrany práv daňového subjektu je zejména významná povinnost správce daně a tomu odpovídající právo daňového subjektu, aby o výsledku zjištění učiněných v rámci daňové kontroly správce daně sepsal zprávu o daňové kontrole a tuto s daňovým subjektem projednal.

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

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

- Je-li odpověď na první otázku kladná, může správce daně v dalším řízení doplňovat dokazování v rámci (opakované) daňové kontroly, i pokud již dříve daňovou kontrolu provedl

a ukončil projednáním zprávy o ní, nebo může doplňovat dokazování i bez provedení opakované daňové kontroly za současné analogické aplikace ustanovení § 16 daňového řádu, která zakotvují práva daňového subjektu v daňové kontrole?

III.

Podmínky pro rozhodování věci rozšířeným senátem

16. 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.

17. 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.

18. První senát předložil věc rozšířenému senátu z důvodu zaujetí jiného právního názoru, než již byl o této otázce Nejvyšším správním soudem v minulosti vysloven. Stěžejní otázkou je otázka první, neboť teprve při jejím kladném zodpovězení přichází v úvahu otázka druhá. Ohledně této první otázky se první senát hodlá odchýlit od právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v rozsudku pátého senátu sp. zn. 8 Afs 113/2006. Prvá podmínka pro projednání věci rozšířeným senátem je tedy splněna.

19. Další otázkou však je, zda byl první 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 (...).*

20. Zodpovězení první otázky však je pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti rozhodující. Totiž jediné za předpokladu, že je přípustné, aby krajský soud v daňové věci zrušil současně správní rozhodnutí obou stupňů i v jiném případě, než že rozhodnutí vůbec nemělo být vydáno, lze řešit otázku druhou, zda a jaké úkony je správce daně oprávněn v dalším řízení provádět. I v této otázce je dáno splnění podmínek pro předložení věci rozšířenému senátu.

IV.

Posouzení otázek rozšířeným senátem

21. Rozšířený senát proto v první řadě řešil otázku, zda je krajský soud vůbec oprávněn spolu s odvolacím rozhodnutím zrušit i správní rozhodnutí I. stupně (platební výměr).

IV. 1. Podmínky zrušení prvostupňového rozhodnutí krajským soudem

22. Krajský soud po projednání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, při němž shledá, že žaloba je důvodná, zruší podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí pro nezákonnost

nebo pro vady řízení. Zrušuje-li rozhodnutí, pak podle § 78 odst. 3 s. ř. s. může zrušit i rozhodnutí správního orgánu, které mu předcházelo. V zásadě tedy krajský soud zruší rozhodnutí žalovaného, jímž je správní orgán, který rozhodl v posledním stupni (§ 69 s. ř. s.) a proti jehož rozhodnutí žaloba směřuje (§ 5 s. ř. s.). Rozšířený senát také již dříve v usnesení ze dne 20. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106 (publikováno pod č. 1456/2008 Sb. NSS), vyslovil, že *domábat se zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému správnímu rozhodnutí, není procesním právem žalobce, jemuž by odpovídala povinnost soudu o takovém návrhu výrokem rozhodnout*. Dále v tomto usnesení rozšířený senát uvedl, že: *ustanovení třetího odstavce § 78 s. ř. s. upravuje výjimku z obecného principu omezené kasace: krajský soud podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Jinými slovy, krajský soud má zákonnou povinnost uvážít, zda v konkrétním případě není vhodnější zrušit nejenom rozhodnutí správního orgánu druhého stupně, ale také rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Tak tomu bude především v případech, kdy je patrné, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně vůbec nemělo být vydáno. Stejně tak bude dán důvod pro zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně v případech, kdy odvolací správní orgán nemůže vady tohoto rozhodnutí sám napravit a je tedy patrné, že jemu samému nezůstane nic jiného, než správní rozhodnutí prvního stupně zrušit a věc vrátit k novému projednání správnímu orgánu [§ 90 odst. 1 písm. b) zák. č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů]. To znamená, že pokud bylo správní rozhodnutí prvního stupně také stíženo nezákonností, pak správnímu orgánu druhého stupně, který bude v dané právní věci vázán právním názorem krajského soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), nezůstane nic jiného, než zrušit rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Ke zrušení tohoto rozhodnutí tak může dojít sice o něco později, než kdyby tak učinil přímo správní soud, nicméně k němu dojde. Případné zpoždění je však vyváženo dodržením jiných zájmů a principů, které takto nastavený systém právní ochrany sleduje, zde především již výše zmiňované omezené kasace a možnost správních orgánů sjednat nápravu primárně a samostatně*. V tomto usnesení se tedy rozšířený senát k možnosti zrušení prvostupňového správního orgánu soudem do určité míry vyslovil, učinil tak ovšem pouze ve vztahu k řízení, jež probíhalo podle správního řádu.

23. Krajský soud je tedy oprávněn i ke zrušení rozhodnutí, jež předcházelo konečnému rozhodnutí; soudní řád správní ovšem jako podmínku tohoto postupu stanoví, že tu jsou okolnosti jej odůvodňující. Tyto okolnosti zákon blíže nespecifikuje, ovšem to, že zákon stanoví tento postup jako výjimečný, znamená, že úvaha krajského soudu není neomezená; vždy musí být opřena o okolnosti, pro které je třeba, aby bylo zrušeno současně i rozhodnutí prvostupňové. Soudy dosud tuto úvahu opíraly zejména o zjištění, že správní rozhodnutí vůbec nemělo být vydáno, v některých případech však i o tvrzení, že zjištěné vady jsou natolik závažné a provázejí správní řízení od jeho počátku, že je třeba, aby řízení proběhlo celé znovu.

24. Vždy je tento postup důvodný, pokud správní rozhodnutí vůbec nemělo být vydáno, např. proto, že k tomu nebyly splněny podmínky stanovené hmotně právním předpisem, typicky došlo-li k zániku práva z důvodů prekluze nebo že daňová povinnost vůbec nevznikla. V těchto případech totiž nepřichází v úvahu, aby žalovaný po zrušení jeho rozhodnutí mohl v řízení pokračovat a vady prvostupňového rozhodnutí sám odstranit; mohl by pouze zrušit prvostupňové rozhodnutí a řízení případně zastavit. Krajský soud zde přímým zrušením rozhodnutí prvostupňového nahrazuje rozhodnutí žalovaného, které by bez jakéhokoliv doplnění řízení nemohlo vyznít jinak.

25. Jinak je tomu v případě procesních vad nebo v případě nesprávného právního názoru vysloveného v rozhodnutí žalovaného. Krajský soud k žalobě zkoumá zákonnost rozhodnutí a postupu v předchozím řízení jak prvostupňového, tak i odvolacího orgánu. Skutečnost, že žalobou lze napadnout pouze konečné správní rozhodnutí, vychází ze zásady subsidiarity soudního přezkumu, totiž že k odstranění vad, kterých se dopustil správní orgán I. stupně, má v první řadě dojít uvnitř samotného správního řízení, typicky v rámci řízení odvolacího. Pokud se procesní vady nebo nesprávný právní názor vyskytují již v řízení před správním

orgánem I. stupně, je na odvolacím orgánu, aby je napravil. Neučiní-li tak z podnětu podaného odvolání, bývá zpravidla žaloba napadající konečné rozhodnutí pro tuto vadu úspěšná.

26. Zruší-li krajský soud ve smyslu § 78 odst. 3 s. ř. s. správní rozhodnutí obou stupňů, nahrazuje tím vlastně činnost odvolacího správního orgánu, což může v konkrétním případě přispět ke zrychlení dalšího správního řízení; krajský soud tak namísto odvolacího orgánu zruší rozhodnutí správního orgánu I. stupně a fakticky, byť prostřednictvím odvolacího orgánu, neboť pouze ten je účastníkem soudního řízení (§§ 69, 78 odst. 4 s. ř. s), mu věc vrátí k dalšímu řízení.

27. Popisovaný postup nepřichází tedy v úvahu při nezbytnosti změny právního názoru, která si jinak doplnění řízení nevyžaduje. Tam totiž odvolací orgán v mezích procesního předpisu, podle něhož se řízení vede, prvostupňové rozhodnutí změni sám. Obecně daná pravomoc krajského soudu zrušit podle okolností nejen odvolací rozhodnutí, ale i rozhodnutí orgánu I. stupně, je tak nutně spjata s možnostmi procesní úpravy správního řízení, jehož zákonnost se přezkoumává, a to jen tehdy, kdy celé řízení bylo provázáno procesními pochybeními. Zde jsou jednoznačně naplněny podmínky pro současné zrušení prvostupňového rozhodnutí jen v případě, že procesní vady nejsou v dalším řízení vůbec odstranitelné, např. za situace, kdy důkazy nezbytné pro rozhodnutí již nejsou objektivně proveditelné. V ostatních případech procesních vad krajský soud váží, zda je na místě, aby tyto vady byly odstraněny v odvolacím řízení, či zda další správní řízení přesahuje svým rozsahem možnosti doplnění v rámci odvolacího řízení. Jeho úvaha však musí vycházet nejen z rozsahu vad a snahy o urychlení dalšího postupu, ale také z toho, zda zrušení prvostupňového rozhodnutí spojené s pokračováním řízení umožňuje příslušný procesní předpis. Možnost zrušení prvostupňového rozhodnutí totiž není výslovnou pravomocí soudu odhlížející od procesního prostředí; krajský soud sám je oprávněn za odvolací orgán uvážit, zda řízení lze doplnit a vady odstranit v rámci odvolacího řízení či v rámci řízení před správním orgánem I. stupně. To však předpokládá, že procesní správní předpis umožňuje, aby správní rozhodnutí I. stupně bylo zrušeno, aniž by to mělo za následek nemožnost pokračovat v řízení. Soud totiž nemůže dostat správní orgán I. stupně do jiné situace, než odvolací orgán.

IV. 2. Podmínky zrušení prvostupňového rozhodnutí vydaného podle daňového řádu

28. Rozšířený senát se tímto problémem zabýval ve svém usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75 (publikováno pod č. 1865/2009 Sb. NSS). Srovnal zde principy odvolacího řízení podle správního řádu a daňového řádu. Správní řád upravuje 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. V daňovém řízení je tomu jinak. Rozšířený senát na základě odlišné právní úpravy v daňovém řádu vyslovil, že :

- *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.*

- *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.

- *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.*

- *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.*

29. Ze závěru rozšířeného senátu v popsané věci tak vyplývá, že prvostupňový orgán v daňovém řízení nemůže po zrušení svého rozhodnutí (platebního výměru) v řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Nemůže-li tak učinit po zrušení rozhodnutí odvolacím orgánem, nemůže tak učinit ani po zrušení platebního výměru soudem. Úvaha soudu, zda doplnění řízení přesahuje možnosti odvolacího řízení, zde nemá místa, neboť z citovaného usnesení rozšířeného senátu lze dovodit, že odvolací orgán je oprávněn ke všem úkonům, jimiž je třeba řízení doplnit a že je dokonce oprávněn i změnit způsob stanovení daně. Pokud tedy byl výše označený dodatečný platební výměr ze dne 9. 12. 2004 spolu s rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 8. 2005 zrušen rozsudkem krajského soudu ze dne 28. 3. 2007, nemůže správce daně I. stupně v řízení pokračovat. Přitom krajský soud zrušil uvedený dodatečný platební výměr právě pro procesní pochybení spočívající v neprovedení výslechu svědků a pro nejasnosti ve způsobu stanovení daně - tedy pro vady, které by mohl a měl v dalším řízení odstranit odvolací orgán sám.

30. Zrušil-li soud dodatečný platební výměr, nemůže být vydán znovu a nepřichází v úvahu ani pokračování daňového řízení.

31. Rozhoduje-li tedy krajský soud o žalobě proti rozhodnutí vydanému podle daňového řádu, není důvod, aby s odvolacím rozhodnutím současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu I. stupně (platební výměr) tam, kde má řízení pokračovat. V takovém případě je na místě zrušit pouze rozhodnutí žalovaného, jehož zaváže právním názorem. Řízení se tak vrací do odvolacího stadia. Na uvedeném závěru nemění nic ani skutečnost, že odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru nemá odkladný účinek, a ten je vykonatelný (§ 32 odst. 13, § 48 odst. 12 daňového řádu); platební výměr může být vykonán bez ohledu na podání odvolání. Tak tomu je ovšem vždy a tím, že soud zruší odvolací rozhodnutí a vrátí věc do stadia odvolacího řízení, situaci daňového subjektu nijak nezhoršuje. Je-li třeba tomuto účinku zabránit, nabízí se pouze institut posečkání daně podle § 60 daňového řádu.

IV. 3. Postup správce daně po zrušení (dodatečného) platebního výměru krajským soudem

32. Není-li na místě, aby krajský soud zrušil v daňovém řízení přímo dodatečný platební výměr z důvodů odstranitelných procesních vad a nemůže-li prvostupňový správce daně v daňovém řízení po jeho zrušení pokračovat, nelze řešit otázku, jakým způsobem má další řízení probíhat. Rozšířený senát tedy ve smyslu zásad vytýčených v usnesení ze dne 12. 6. 2007, č. j. 2 Afs 52/2006 - 86 (viz odst. 19) není oprávněn odpovědět na druhou položenou otázku, zda může správce daně v dalším řízení doplňovat dokazování v rámci (opakované) daňové kontroly, pokud již dříve daňovou kontrolu provedl a ukončil projednáním zprávy o ní, nebo zda může doplňovat dokazování i bez provedení opakované daňové kontroly za současné analogické aplikace ustanovení § 16 daňového řádu, které zakotvuje práva daňového subjektu v daňové kontrole. Toto rozhodování by totiž vybočilo z rámce dané věci, kdy správce daně v řízení pokračovat nemůže. Je pravdou, že rozšířený senát v usnesení č. j. 8 Afs 15/2007 - 75

neřešil, zda je odvolací orgán oprávněn pokračovat v daňové kontrole, či zahájit kontrolu novou, ovšem ani v tamním ani v tomto případě tato otázka nevyvstala ze skutkového stavu posuzované věci.

33. Otázkou navazující na závěr rozšířeného senátu o nemožnosti pokračování v řízení po zrušení platebního výměru soudem je, jaký je další možný postup správce daně. Zůstává zde totiž řízení, které bylo zahájeno a dodatečný platební výměr, jímž bylo ukončeno, byl zrušen; přitom není možnost v řízení pokračovat. Takové řízení může být pouze zastaveno, a to podle § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu pro odpadnutí důvodu řízení. Nemožnost vydání nového dodatečného platebního výměru brání pokračování v řízení, což je třeba podřadit tomuto ustanovení.

V.

Závěr

34. Za situace, kdy rozšířený senát dospěl k závěru, že po zrušení dodatečného platebního výměru krajským soudem nelze v daňovém řízení pokračovat, je zřejmé, že správce daně I. stupně postupoval v rozporu se zákonem, pokud tak činil.

35. Předmětem rozhodování rozšířeného senátu byla pouze tato dílčí právní otázka, která mohla být posouzena samostatně. Proto se rozšířený senát omezil na její vyřešení a věc vrací prvnímu senátu podle § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu, který o ní rozhodne v souladu s vysloveným právním názorem Na předkládajícím senátu tak bude posouzení úplnosti a správnosti závěru krajského soudu o charakteru úkonů prováděných správcem daně z hlediska podmínek nezákonného zásahu ve smyslu § 82 a násl. 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 24. listopadu 2009

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu