4. 2. 2002

ID: 15701

Možnost zahájení opětovné daňové kontroly ve stejné věci

Daňové řízení vychází ze zásady překážky věci rozsouzené (tzv. rei iudicatae), kterou zná jak občanské právo (§ 159 odst. 3 OSŘ), tak i obecné správní řízení. Přestože úprava litispendence ve správním řádu není explicitní, stávající judikatura k ní dochází výkladem za použití obecných právních zásad zdůrazňující požadavek právní jistoty účastníků soudního resp. správního řízení.

Daňové řízení vychází ze zásady překážky věci rozsouzené (tzv. rei iudicatae), kterou zná jak občanské právo (§ 159 odst. 3 OSŘ), tak i obecné správní řízení. Přestože úprava litispendence ve správním řádu není explicitní, stávající judikatura k ní dochází výkladem za použití obecných právních zásad zdůrazňující požadavek právní jistoty účastníků soudního resp. správního řízení. Absence výslovné obecné právní úpravy je suplována úpravou v některých zvláštních právních předpisech. Nelze souhlasit s názory, které překážku litispendence nepřipouští v případech, kdy by nové rozhodnutí ve věci bylo „ve prospěch“ účastníka správního řízení. Nejen že by bylo problematické posuzovat výhodnost nového rozhodnutí, ale toto nové řízení by nutně mělo stejný průběh jako řízení původní a muselo by vyústit v totožné rozhodnutí.

Daňové řízení, které má autonomní právní úpravu obsaženu v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP), překážku litispendence obsahuje. V § 27 odst. 1 písm. e) je stanoveno, že daňové řízení se zastaví, jestliže bylo ve věci návrhu již pravomocně rozhodnuto, nejde-li o rozhodnutí prozatímní (procesní) povahy. I když by z textu zákona mohlo vyplývat, že překážka litispendence se uplatňuje pouze ve vztahu k návrhům daňových subjektů (správce daně může zahájit řízení z také sám z úřední povinnosti), tento výklad je nutně nesprávný, neboť by jednostranně zvýhodňoval správce daně, který by opakovaně mohl posuzovat již jednou rozhodnuté záležitosti.

Správce daně by tedy překážkou věci rozhodnuté měl být vázán ze své úřední povinnosti a touto překážkou by mělo být jakékoliv pravomocné rozhodnutí ve věci, to znamená, že správce daně je vázán také soudním rozhodnutím vydaným na základě správní žaloby, přestože soudy nejsou funkčně nadřízeny správcům daně (soud by v řízení o případné další správní žalobě byl nucen respektovat ustanovení § 159 odst. 3 OSŘ).

V této souvislosti je vhodné zmínit rozhodnutí Ústavního soudu III. ÚS 86/99, který se zabýval právem finančního úřadu provést daňovou kontrolu a následně vydat rozhodnutí ve formě platebního příkazu ve věci, ve které již jednou daňová kontrola proběhla. Ústavní soud svým rozhodnutím však nestanovil neplatnost rozhodnutí správce daně vydané na základě druhé daňové kontroly ve stejné věci, ale zakázal správci daně pokračovat v provádění daňové kontroly.

Podstata sporu byla následující. Finanční úřad v roce 1994 zahájil u daňového subjektu kontrolu daně z přidané hodnoty za období leden 1993 až červen 1994, která byla uzavřena správou o daňové kontrole a návazným platebním výměrem na doměřenou daň a související penále. Daňový subjekt se proti tomuto rozhodnutí neúspěšně odvolal a následně podal správní žalobu. Na základě této žaloby soud zrušil rozhodnutí správce daně a věc vrátil zpět k dalšímu řízení. Finanční úřad pak navrhovateli vrátil zpět doměřenou daň a penále spolu s příslušným úrokem z přeplatku na dani.

Následně pak stejný finanční úřad zahájil vůči stejnému daňovému subjektu opětovnou kontrolu v téže věci za podstatnou část stejného období. Proti této kontrole podal daňový subjekt postupně opravné prostředky, které vyvrcholili ústavní stížností. Správce daně argumentoval tím, že zahájená daňová kontrola nezasahuje do věci rozsouzené, neboť jejím cílem je především zjištění skutečností, které nebyly zjišťovány a ověřovány při předchozí kontrole.

Ústavní soud dospěl k závěru, že ústavní stížnost je důvodná. V odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval, že účel daňové kontroly lze vymezovat v souvislosti s § 1 ZSDP, v němž je definován rozsah působnosti této právní normy. Při výkonu daňové kontroly je však nutno dodržovat zásady daňového řízení, a to včetně zásady zákonnosti uvedené v § 2 odst. 1 ZSDP. Z uvedených ustanovení, zejména pak z ustanovení § 16 odst. 1 ZSDP je nutno vyvodit, že při zahájení daňové kontroly musí být vymezen také předmět daňové kontroly, a to tak, aby z tohoto vymezení bylo jednoznačně patrno, čeho se bude daňová kontrola týkat.

I když teorie podpořená výše uvedeným judikátem svědčí ve prospěch zásady rei iudicatae, v praxi může být tato zásada správcem daně zpochybněna, zejména odkazem na odlišný věcný rozsah nové daňové kontroly a následného rozhodnutí. ZSDP v § 32 odst. 2 písm. d) sice stanoví mezi náležitostmi rozhodnutí výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž mělo být rozhodováno, ale jako obligatorní součást výroku neuvádí stanovení rozsahu věci, ve které bylo rozhodováno.

Na věcný rozsah rozhodnutí lze usuzovat pouze z výroku uvedeného v rozhodnutí a z podpůrných dokumentů, na základě kterých bylo rozhodnutí vydáno (zejména ze zprávy o daňové kontrole podle § 16 odst. 8 ZSDP). Tato zpráva ale nemusí být dostatečně určitá nebo může odkazovat na jiné dokumenty (protokol o ústním jednání podle § 12 ZSDP, protokol nebo zpráva o místním šetření podle § 15 ZSDP), které si vzájemně mohou odporovat. Právě shodně vymezený věcný rozsah opětovné daňové kontroly byl argumentem pro výše uvedený judikát Ústavního soudu.

Navíc obligatorní náležitostí rozhodnutí v daňovém řízení není odůvodnění (podle § 32 odst. 3 rozhodnutí obsahuje odůvodnění jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon), ze kterého by bylo možno usuzovat na věcný rozsah daňové kontroly. Odůvodnění obsahují pouze rozhodnutí vydaná na základě opravných prostředků. Proto je velmi žádoucí podávat odvolání proti všem rozhodnutím vydaným na základě daňové kontroly, i když daňový subjekt se závěry napadeného rozhodnutí souhlasí. V odvolání se musí odvolací orgán vypořádat nejen se všemi důvody odvolání, ale je nucen v odůvodnění také vymezit předmět související daňové kontroly. Odůvodnění je obligatorní náležitostí tohoto rozhodnutí a jeho absence nebo nedostatečnost může zakládat neplatnost celého rozhodnutí. Nicméně odvolat se nebo podat správní žalobu či ústavní stížnost pouze proti nedostatečně vymezenému předmětu rozhodnutí nelze, neboť samotné odůvodnění nezakládá pro dotčený subjekt přímo žádné právní povinnosti.

Správce daně mohl výše uvedený právní názor Ústavního soudu zpochybnit také v případech, kdy by rozhodnutí finančního úřadu nebylo zkoumáno soudem na základě správní žaloby (tzn. neexistuje soudní překážka litispendence, ale pouze správní litispendence), ale finanční ředitelství by odvolání daňového subjektu plně vyhovělo. Vzhledem k tomu, že názory správců daně na určitou otázku nejsou vždy v čase konstantní, je vhodné vyčkat na stanovisko soudu (nejspíše opět Ústavního soudu) v této věci.

Správce daně by také mohl vyslovit oprávněnou pochybnost nad svou vázaností rozhodnutími Ústavního soudu v jiných věcech, neboť teorie se dostatečně nevypořádala ani s vázaností obecných soudů ve vztahu k judikatuře Ústavního soudu. V českém právu totiž nenajdeme nic, co by zakládalo právní závaznost precedentů a právotvornou pravomoc soudů vůbec.

Zásadní problém nastává v případě, kdy daňová kontrola proběhla, ale jejím výsledkem není rozhodnutí, ale pouze protokol o daňové kontrole. Pokud z jiného dokumentu (např. protokolu o ústním jednání) neplyne, že správce daně si učinil závěr, že na základě uskutečněné daňové kontroly nelze dodatečně vyměřit nebo doměřit daň, a vydal o tomto svém závěru „rozhodnutí“, pak je oprávněn ve stejné věci opět zahájit daňovou kontrolu a daň dodatečně vyměřit nebo doměřit. Tak je pro daňový subjekt paradoxně výhodnější, aby mu na základě daňové kontroly byla vyměřena nebo doměřena minimální daň a zároveň pro dané období vznikla překážka litispendence, než aby žádná daň dodatečně vyměřena nebo doměřena nebyla, ale zkoumané období zůstalo „otevřeno“ pro další daňovou kontrolu.

Navíc Ústavní soud dále judikoval povinnost dotčeného daňového subjektu uplatňovat námitku litispendence jak v rámci odvolacího řízení, tak v případné následné správní žalobě. Ústavní soud vyslovil názor, že podmínka vyčerpání všech procesních prostředků, jež zákon k ochraně práva poskytuje, není v případě procesních prostředků, které jsou ovládány zásadou dispozitivní a nikoliv zásadou revizní, splněna pouhým uplatněním opravných prostředků ze strany stěžovatele, nýbrž i nezbytností namítnout v něm porušení základního práva a svobody, jež je předmětem ústavní stížnosti, a to buď přímým poukazem na příslušné základní právo nebo svobodu, nebo námitkou porušení jednoduchého práva, v němž se dané základní právo, resp. svoboda promítá. V opačném případě by nebyly vyčerpány všechny možnosti právní ochrany, a tudíž nebyla ani splněna podmínka vyčerpání všech procesních prostředků, jež zákon k ochraně práva poskytuje, a tím i podmínka přípustnosti ústavní stížnosti.

Autor: Martin Kopecký

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Když společník není dodavatel. NSS znovu řešil daňový „švarcsystém“ u společníků s.r.o.
- Zaměstnanecké akciové opční programy (ESOP)
- Nový režim pro dluhopisové financování
- Transfer Pricing: Na co si dát pozor s blížícím se koncem roku
- Souběh odepření nároku na odpočet daně a ručení za nezaplacenou daň dle rozsudku KONREO
- Odpovědnost finančních institucí za nesprávné investiční poradenství
- Vývoj jednání G7/OECD/USA v oblasti Pillar Two
- Současný trend mikrodomů a mobilních domů z pohledu financování a oceňování
- Švarcsystém a jeho daňová rizika u dodavatelů i odběratelů služeb
- Stabilizace úrokových sazeb hypotečních úvěrů a jejich vliv na trh nemovitostí
- Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc září 2025