

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy, v právní věci žalobkyně **Mgr. M. B.**, zastoupené Mgr. Karlem Tománkem, advokátem se sídlem Sokolská 505, Čerčany, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2002, č. j. FŘ-495/11/02, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 5. 2004, č. j. 38 Ca 789/2002-37,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se stěžovatelka (dále i „žalobkyně“) domáhala zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku městského soudu, kterým byla zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného, jemuž předcházelo rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 6 ze dne 27. 11. 2000, dodatečný platební výměr č. 1000001126. Tímto platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 10 915 Kč, a to podle § 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů jako osobě spolupracující, která se podílela na příjmech a výdajích svého manžela podílem 33,3 %.

Městský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl zejména, že správce daně zahájil u žalobkyně dne 13. 11. 2000 daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací

období roků 1996 a 1998. Spolupracující osoba odvíjí svoji daňovou povinnost od hlavního daňového poplatníka. Mezi účastníky řízení byl spor o účinku výdajů na příjmy žalobkyně jako spolupracující osoby. Manžel žalobkyně v daňovém řízení uvedl, že nedošlo oproti předpokladům k odprodání sociomap společnostem, avšak matematické výpočty a modely, na které byl výdaj vynaložen, byly maximálně využity ke konečnému ověření validity modelů, které mohly být uplatněny ještě ve stejném zdaňovacím období u ostatních zakázek a mohl tak být zajištěn kladný výsledek podnikání. Bylo tak na žalobkyni, s ohledem k existenci důkazního břemene na její straně, aby tvrdila, u kterých konkrétních zakázek byly výpočty využity a jakým konkrétním způsobem a k prokázání tvrzení předložila či označila důkazy. Její tvrzení, jakož i tvrzení manžela však zůstalo pouze v obecné rovině (ověření validity u ostatních nekonkretizovaných zakázek). Z předložených důkazů se tvrzení žalobkyně ani jejího manžela o využití matematických výpočtů fakturovaných fakturou č. 078/5/97 pro ověření validity modelů v zakázce krajské hygienické stanice nepodává. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno uvedené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, proto správce daně v souladu se zákonem neuznal jako výdaj na dosažení, zajištění či udržení příjmů částku 56 666 Kč.

Součástí výroku platebního výměru musí být mj. uvedená výše vyměřené daně. Odkaz na daňovou kontrolu není nezbytnou náležitostí platebního výměru. Pokud bylo uvedeno špatné číslo jednací a datum vydání zprávy o kontrole, jedná se o vadu, se kterou se žalovaný ve shodě s § 56 daňového řádu v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal.

Důvodnou není ani námitka žalobkyně, týkající se nemožnosti její aktivní účasti na daňové kontrole zdaňovacího období roku 1996. Předmětem kontroly roku 1997 provedené u manžela žalobkyně byla i faktura č. 078/5/97, v níž byla vyúčtována zálohová faktura č. 122/96, kdy bylo ověřováno i proplacení zálohové faktury týkající se roku 1996. Právě během kontroly roku 1997 měla žalobkyně možnost prokázat (k výzvě správce daně) jí tvrzené skutečnosti. Daňová kontrola roku 1996 se týkala pouze uvedené zálohové faktury. Hodnocení důkazů vyplývá ze závěrů správce daně, že tyto nedokládají použití fakturovaných výpočtových prací při zpracování zakázky pro krajskou hygienickou stanici.

Protože spolupracující osoba odvíjí svoji daňovou povinnost od hlavního daňového poplatníka, pak pochybení správce daně, spočívající v koordinaci projednání výsledků daňových kontrol v případě žalobkyně a jejího manžela, nemělo vliv na věcnou správnost postupu a rozhodnutí správního orgánu. Tato námitka nic nemění na výsledcích šetření správce daně. Pro rozhodnutí soudu tak bylo podstatné, že dodatečný platební výměr, jímž byl žalobkyni vyměřen daňový nedoplatek, nepředcházel dodatečnému platebnímu výměru, jímž byl nedoplatek na dani vyměřen jejímu manželovi.

Ze všech uvedených důvodů soud zamítl žalobu jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

Žalobkyně napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a domáhala se zrušení napadeného rozhodnutí soudu. Má za to, že rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a proto je nezákonný. Není správný soudem vyslovený názor, že § 24 zákona o daních z příjmů vymezuje podmínku bezprostřední návaznosti výdaje na dosažení zdanitelného příjmu. Šetřením MF ČR v Kyperské republice bylo zjištěno, že neuznané výdaje byly skutečně zaplaceny ing. K. B. a společnosti T. E. Ltd., kteří je zahrnuli do svých příjmů, avšak žalovaný ani finanční úřad

tyto informace nepromítli do svého rozhodování. Důkazní břemeno prokazování výdajů na udržení, dosažení či zajištění příjmů neznamená prokázání bezprostřední souvislosti mezi výdajem a příjmem. Tvrdil-li manžel stěžovatelky, že při vývoji nové metody měly výpočty dvojí cíl - jednak jejich prodej a také ověření správnosti teoretického modelu v praxi tak, aby se sociomapovací metoda stala přesnější a konkurenceschopnější, pak měl správní orgán toto tvrzení přijmout, neboť je mu z rozhodovací činnosti známo, že její manžel tuto metodu nadále užívá a umožňuje mu dosahovat zisku. Zákon o daních z příjmů bezprostřední souvislost mezi příjmy a výdaji nevyžaduje, až na výjimku uvedenou v jeho § 10.

Soud v předcházejícím řízení rovněž nesprávně posoudil předložený spisový materiál, jestliže setrval na závěru, že tvrzení žalobkyně a jejího manžela zůstala pouze v obecné rovině. Navíc, navrhovala-li žalobkyně důkaz výslechem svědka – p. B., který nebyl vyslechnut a místo něho byl vyslechnut ing. V., nejedná se o výpověď identické osoby, soud pochybil v postupu souvisejícím s dokazováním.

Je vadou platebního výměru, jestliže odkazoval na jinou zprávu z daňové kontroly, než ze které vycházel a takovou vadu nelze odstranit postupem podle § 56 daňového řádu.

Vadný postup spatřuje žalobkyně i v důkazním řízení vedeném finančním úřadem, neboť měl k dispozici a potvrdil převzetí materiálů týkajících se společností T., a. s. a P. p., a. s., avšak odmítl se jimi, coby důkazními prostředky, zabývat aniž by takové odmítnutí zdůvodnil. Tím došlo ze strany žalovaného k porušení § 2 odst. 3 daňového řádu.

Není rovněž správný závěr soudu, že žalobkyně nebyla krácena na svém právu účastnit se daňové kontroly její daňové povinnosti zdaňovacího období roku 1996. Žalobkyně tak byla krácena na svém právu založeném jí § 16 odst. 4 daňového řádu, došlo rovněž k porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Platební výměr byl vydán na základě neznámé zprávy z kontroly. Správce daně totiž zahájil a současně ukončil kontrolu zdaňovacího období roku 1996 u žalobkyně dne 13. 11. 2000, přičemž u manžela žalobkyně ji zahájil až 14. 11. 2000, při projednání zprávy se žalobkyní tak jednoznačně musel závěry kontroly u manžela žalobkyně předjímat. Tím došlo k pochybení správce daně, které má vliv na správnost jeho rozhodnutí.

Z uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil kasační stížností napadený rozsudek Městského soudu v Praze.

Žalovaný k výzvě soudu vyjádření ke kasační stížnosti nepodal.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán. Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Městského soudu v Praze a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Uplatnění důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. soud v kasační stížnosti po posouzení jejího obsahu neshledal, jakkoli stěžovatelka toto ustanovení v ní výslovně uváděla. Stěžovatelka totiž kasační stížností nevytýká rozhodnutí krajského soudu ani nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů, ani jinou vadu řízení

před tímto soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Nejvyšší správní soud přitom neshledal tyto ani jiné vady uvedené v § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Zde postačí konstatovat, že rozhodnutí Městského soudu v Praze je nepochybně plně srozumitelné a obsahuje logicky postavené důvody, o které se opírá, že z obsahu soudního spisu není patrné, že by řízení před soudem trpělo jakoukoli vadou a že rozhodnutí správního orgánu, které bylo přezkoumáváno, obsahuje zákonem předepsané podstatné náležitosti a bylo vydáno orgánem nadaným pravomocí a příslušností tak učinit, takže neexistují důvody považovat toto rozhodnutí za nicotné.

Pro další úvahu a hodnocení věci je podstatné předně uvést, že daná věc se týká postupu podle § 13 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění účinném v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Podle tohoto ustanovení se totiž příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti [§ 7 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2] provozované za spolupráce druhého z manželů a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení rozdělují tak, aby podíl připadající na spolupracujícího manžela (manželku) nečinil více než 50 %; přitom částka připadající na spolupracujícího manžela (manželku), o kterou příjmy přesahují výdaje, smí činit nejvýše 540 000 Kč při spolupráci po celé zdaňovací období nebo 45 000 Kč za každý i započatý měsíc této spolupráce. V ostatních případech spolupráce manžela (manželky) a ostatních osob žijících v domácnosti s poplatníkem se příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti rozdělují na spolupracující osoby tak, aby jejich podíl na společných příjmech a výdajích činil v úhrnu nejvýše 30 %; přitom částka připadající v úhrnu na spolupracující osoby, o kterou příjmy přesahují výdaje, smí činit nejvýše 180 000 Kč při spolupráci po celé zdaňovací období nebo 15 000 Kč za každý i započatý měsíc spolupráce. U spolupracujícího manžela (manželky) a dalších spolupracujících osob musí být přitom výše podílu na společných příjmech a výdajích stejná. Příjmy a výdaje nelze rozdělovat na děti až do ukončení jejich povinné školní docházky a na děti a manžela (manželku), pokud jsou uplatňovány jako osoby vyživované.

V souzeném případě se tak příjmy i výdaje žalobkyně (podle shora uvedeného ustanovení) odvozovaly od příjmů a výdajů jejího manžela, který se nacházel v pozici „hlavního daňového subjektu“, zatímco žalobkyně v pozici spolupracující manželky. Jelikož sama žalobkyně neměla jiných příjmů a výdajů, bylo možno (a tak se i stalo) na ni rozdělit z manželových příjmů a výdajů zákonem uvedené podíly těchto veličin.

Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval procesní postavení spolupracující osoby, je-li její daňová povinnost odvozována výhradně od příjmů a výdajů „hlavního daňového subjektu“. Dílem tedy vážil otázku, zda postačuje provést daňovou kontrolu pouze u hlavního daňového subjektu a spolupracující osobě pak zákonem stanovený podíl příjmů a výdajů jen „přerozdělit“ a určit rozhodnutím k placení, nebo zda i spolupracující osoba zde má své vlastní postavení se všemi procesními právy a povinnosti, jež daňový řád zakládá. V tomto ohledu dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že přesto, že se daňová povinnost spolupracující zcela odvíjí od poměru příjmů a výdajů zjištěných u hlavního daňového subjektu, má spolupracující osoba procesní práva i povinnosti jako hlavní daňový subjekt sám.

Pro věc je rovněž důležité, že „hlavní daňový subjekt“ - manžel žalobkyně Mgr. B., podal rovněž žalobu proti rozhodnutí žalovaného, kterým tento rozhodl o jeho

daňové povinnosti, tedy o té povinnosti, z níž byla část ke zdanění rozdělena na spolupracující osobu, v našem případě žalobkyni. Věc, týkající se daňové povinnosti Mgr. B. byla již v řízení o kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem přezkoumána rozsudkem ze dne 10. 2. 2005, sp. zn. 2 Afs 90/2004.

Stěžovatelka uplatnila důvody kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Z obsahu kasační stížnosti lze soudit, že považuje za nesprávné posouzení právní otázky, pokud se Městský soud v Praze ztotožnil se závěrem žalovaného, že její manžel neprokázal, že částka jím proplacená jeho bratru Ing. K. B. na základě zálohové faktury č. 122/96 v roce 1996 a jemu vyúčtovaná fakturou č. 078/5/97, není daňovým výdajem ve smyslu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů, v tehdy platném znění.

Jak bylo již uvedeno výše, vzhledem k tomu, že příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti [§ 7 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2 zákona o daních z příjmů] provozované za spolupráce druhého z manželů a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení se rozdělují na spolupracující osobu zákonem stanoveným podílem, je zjevné, že podstatné je zjištění příjmů a výdajů u „hlavního daňového subjektu“ - zde manžela stěžovatelky. O této otázce bylo již rozhodnuto shora uvedeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu. V odůvodnění tohoto rozsudku již soud vysvětlil, jakým způsobem v daném případě je nutno vnímat výdaje vynaložené na zpracování sociomap jako výdaje ovlivňující základ daně a daň.

Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů ve znění účinném ke dni 12. 9. 2002 (§ 75 odst. 1, § 120 s. ř. s.), se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou (od dosažených zdanitelných příjmů) ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Základní podmínkou daňové uplatnitelnosti výdaje je tedy, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese poplatník. Manžel stěžovatelky v daňovém řízení tvrdil, že svému bratru Ing. K. B. zaplatil určitou částku, a toto i prokázal. Tvrdil, že za tuto částku obdržel výpočtové výstupy pro tvorbu sociomap. Tvrdil dále, že tyto konkrétní výstupy samy o sobě dále neprodával, nýbrž je použil jako materiál k ověření validity metod použitých při realizací jiných, konkrétním zákazníkům prodaných, výstupů. Tato tvrzení však se mu již podle závěrů žalovaného důkazy, které byly v daňovém řízení provedeny, prokázat nepodařilo.

Pro posouzení správnosti úvah, kterými byl ve svém rozhodnutí žalovaný veden, je nutno ujasnit, za jakých podmínek by v konkrétním případě byly vynaložené výdaje daňově uznatelné.

V první řadě by tomu bylo tehdy, kdyby manžel stěžovatelky objednal a zaplatil u Ing. K. B. určité výpočty, tyto obdržel a následně dále prodal konkrétnímu zákazníkovi, ať již v podobě, kterou obdržel, nebo nějakým způsobem zakomponované do komplexnějšího či dále zpracovaného nebo dopracovaného výstupu. To však nejen neprokázal, ale ani netvrdil. Pokud by to tvrdil, postačilo by toliko prokázat, jaké konkrétní výpočty obdržel od Ing. K. B., zda a případně jak byly tyto výpočty dále zpracovány, dopracovány či zakomponovány do širšího výstupu a konečně kterému dalšímu konkrétnímu subjektu byly prodány. O hlubší povaze stěžovatelem či Ing. K.

B. užívaných výpočetních metod by bylo třeba podat důkaz jen v té míře, aby byl prokázán jednoznačný vztah mezi výpočty obdrženými od Ing. K. B. a výstupy prodanými žalobcovým zákazníkům.

Rovněž by bylo možno pořízení výpočtů u Ing. K. B. daňově uznat, kdyby tyto výpočty byly určeny sice nikoli pro konkrétní projekt hrazený konkrétním zákazníkem stěžovatele, ale k ověření správnosti metod vyhotovování či ke zdokonalení kvality výstupů, jež stěžovatel prodává svým zákazníkům. Právě toto manžel stěžovatelky tvrdil. Bylo třeba, aby prokázal, v čem spočívá povaha výstupů, které prodává svým zákazníkům, proč k jejich vyhotovení potřebuje výpočty od svého bratra, zda konkrétní výpočty, náklady na něž chce daňově uznat a které dále neprodal svým zákazníkům, odpovídají svojí povahou a podstatou těm výstupům, které prodával či bude prodávat konkrétním zákazníkům, a zda a jak konkrétně tyto neprodané výpočty ověří správnost, spolehlivost či jinou z hlediska prodeje relevantní vlastnost metody, prodej jejíchž aplikací je předmětem jeho podnikání. Takovýto důkaz však nepodal a ve své podstatě předložil pouze doklady o tom, že existují jakési výpočty (či výstupy výpočtů), že existují jejich aplikace v podobě sociomap a že tyto výpočty provádí Ing. K. B. resp. s ním spolupracující na Kypru registrovaná společnost T. E.. To však k prokázání, že v případě platby poskytnuté Ing. K. B. šlo o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, nepostačovalo, a proto správní orgán důvodně dospěl k závěru o neunesení zákonem stanoveného důkazního břemene manželem stěžovatelky.

Dále je nutno zabývat se důvody kasační stížnosti žalobkyně podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Z obsahu kasační stížnosti lze soudit a dovozovat (když stěžovatelka stran konkrétní specifikace jednotlivých důvodů svoji kasační stížnost formulovala velmi stroze), že zde namítá následující: V první řadě namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost, jež má spočívat v nevypořádání se s některými tvrzeními stěžovatelky a jí navrhovanými důkazy. Dále namítá porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem, jež mohlo ovlivnit zákonnost, spočívající jednak v tom, že jí nebyla dána možnost vyjádřit se v rámci daňové kontroly ke skutečnostem zjištěným správním orgánem, jednak v tom, že žalovaný před ukončením daňové kontroly předjímal její výsledek, a jednak v tom, že odvolací správní orgán měl zrušit rozhodnutí správního orgánu první instance, které obsahovalo označení neexistující daňové kontroly, jež měla být podkladem prvoinstančního správního rozhodnutí.

Rozhodnutí správního orgánu je přezkoumatelné; v jeho odůvodnění se správní orgán vypořádal se všemi otázkami podstatnými pro rozhodnutí ve věci, zejména uvedl, jaký skutkový stav zjistil, pod jakou právní normu takto zjištěný skutkový stav subsumoval a vypořádal se s námitkami a vyjádřeními stěžovatelky. Výtka stěžovatelky, že se správní orgán nevypořádal s důkazem v podobě výstupů zpracovaných společností T. E. jako podklady pro další analýzy klientů, je nedůvodná - v odůvodnění správního rozhodnutí žalovaného je na straně 5 dole výslovně uvedeno, že v průběhu celého daňového řízení se nepodařilo získat jakoukoli interpretaci sociomapování v písemné podobě, když všechny dodané početní výstupy a grafy jsou bez jakéhokoli komentáře či vysvětlení, jaký význam či přínos obsahují a k jakému účelu byly vyhotoveny. Z toho, co správní orgán v odůvodnění uvedl, je jasně patrné, že výstupy zpracované společností T. E., které manžel stěžovatelky správci daně v daňovém řízení poskytl, měl žalovaný k dispozici a že se jimi zabýval a posuzoval je z hlediska jejich důkazní hodnoty.

Výtka stěžovatelky, že jí v rámci daňové kontroly za rok 1996 bylo upřeno právo vyjádřit se ke všem prováděným důkazům, není důvodná. V § 16 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) jsou zakotvena práva daňového subjektu při provádění daňové kontroly, mimo jiné – v písm. f) citovaného ustanovení – též právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění a – v písm. c) – právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně navrhovat předložení důkazních prostředků, které daňový subjekt sám nemá k dispozici. Z protokolu o ústním jednání ze dne 13. 11. 2000 (přílohy ke zprávě ze dne 13. 11. 2000 o daňové kontrole ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1996, 1997, 1998), konkrétně z vyjádření stěžovatelky tam obsaženého, i ze samotné zprávy o daňové kontrole je patrné, že stěžovatelka se v průběhu kontroly i v jejím závěru k různým skutečnostem vyjadřovala a odkazovala na různé listiny, které předkládal správci daně jako důkazy její manžel.

Skutečnost, že daňová kontrola za rok 1996 byla zahájena 13. 11. 2000 a týž den byla také spolu s kontrolou za roky 1997 a 1998 skončena, nelze v daném případě považovat za porušení stěžovatelčiných práv vyplývajících z § 16 odst. 4 zákona daňového řádu či jiného ustanovení tohoto zákona. Z obsahu zprávy je patrné, že kontrola se právem - vzhledem k tomu, že k provádění činností, výdaje na něž manžel stěžovatelky vykazoval jako daňový náklad, mělo docházet až v roce 1997 – soustředila na prověřování podkladů za rok 1997 (resp. z jiných, pro řízení o kasační stížnosti nerozhodných důvodů také za rok 1998), zatímco jediným dokladem prověřovaným za rok 1996 byla zálohová faktura č. 122/96; na tom nic nemění skutečnost, že komplex skutkových okolností s těžištěm v roce 1997 významně ovlivnil daňovou povinnost stěžovatelky i za rok 1996. Lze souhlasit se stěžovatelkou, že daňové kontroly za jednotlivá zdaňovací období jsou oddělenými „řízeními“ (přesněji řečeno procesními postupy), ovšem pouze v tom smyslu, že výsledkem kontroly musí být vždy zjištění správnosti či nesprávnosti stanovení daňové povinnosti za každé konkrétní období. To však neznamená, že by správce daně nemohl a neměl skutečnosti, které mají význam pro vícero zdaňovacích období současně, prověřovat jako jeden celek, v jejich vzájemné souvztažnosti. Rovněž nutno poznamenat, že časové dimenze práva vyjadřovat se ke skutečnostem v rámci daňové kontroly a navrhovat důkazy musí být přiměřené rozsahu správcem daně prověřovaných skutečností – jinak řečeno: je-li předmětem prověřování rozsáhlý komplex skutečností či předmětem dokazování rozsáhlý soubor důkazů, musí být daňovému subjektu poskytnut tomu odpovídající čas pro vyjádření a navrhování případných dalších důkazů; naopak, je-li prověřována skutečnost jednoduchá resp. dokazování rozsahem velmi omezené, může k zachování všech práv daňového subjektu stačit, je-li mu k vyjádření a navržení případných dalších důkazů poskytnut relativně krátký časový prostor. Přesně tak tomu bylo v případě stěžovatelky ve vztahu k faktuře č. 122/96, a proto zde nedošlo k porušení jejích práv zakotvených v § 16 odst. 4, zejm. písm. c) a f) daňového řádu.

Nelze ani dospět k závěru, že by správce daně předjímal výsledek daňové kontroly u manžela stěžovatelky tím, že den před skončením této kontroly (tedy dne 13. 11. 2000) v rámci zprávy o daňové kontrole stěžovatelky hodnotil skutečnosti k němu se vztahující. Předmětem daňové kontroly u stěžovatelky i u jejího manžela byl ve své podstatě totožný okruh skutečností souvisejících s podnikáním manžela stěžovatelky, na němž se stěžovatelka podílela jako spolupracující osoba. Pokud měly být tyto skutečnosti správně zjištěny a zhodnoceny, nemohlo se tak dít jinak než v jejich vzájemné souvztažnosti. Takový postup nejen že není předjímáním výsledku ještě neskončené kontroly, nýbrž je jediným logickým

a věcně správným postupem, který může vést ke správnému zjištění skutkového stavu a jeho právnímu posouzení, samozřejmě za předpokladu, že každý z kontrolovaných daňových subjektů má možnost samostatně se vyjadřovat a samostatně navrhovat důkazy ke skutečnostem relevantním pro určení jeho daňové povinnosti a že i jinak jsou každému z nich zachována jeho zákonem zaručená procesní práva. To vše bylo v daném případě splněno. Správní orgán tedy postupoval zcela v souladu s § 31 odst. 2 a s § 16 odst. 1 daňového řádu.

Důvodná není ani výtka stěžovatelky, že žalovaný měl zrušit dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 6 za zdaňovací období roku 1996, v němž je odkázáno na neexistující zprávu o daňové kontrole, a že Městský soud v Praze napadené rozhodnutí žalovaného měl pro tuto vytýkanou vadu zrušit. V uvedeném výměru, který byl vydán dne 27. 11. 2000, tedy 14 dní od skončení daňové kontroly u stěžovatelky za roky 1996, 1997 a 1998, se odkazuje na zprávu o daňové kontrole ze dne 21. 11. 2000, č. j. 006911. Zpráva o daňové kontrole, která byla ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 1996 u stěžovatelky vyhotovena, má č. j. 203794/00/006931/322 a je ze dne 13. 11. 2000. Jiná daňová kontrola nebyla u stěžovatelky v daném čase prováděna. Již na první pohled je zřejmé, že nesprávné č. j. 006911 je torzem správného čísla jednacího, byť s chybou v jedné číslici. Zcela zjevně tak jde o zřejmou chybu v psaní v datu a čísle jednacím zprávy o daňové kontrole, tedy v označení určité skutečně proběhnuvší a k daňové povinnosti stěžovatelky za rok 1996 se vztahující daňové kontrole, nikoli o rozhodnutí vydané na základě daňové kontroly, která vůbec neproběhla nebo která se vztahovala k jiné osobě či jinému zdaňovacímu období. O identitě daňové kontroly tak nemůže být pochyb. Nejde o základní náležitost rozhodnutí (§ 32 odst. 2 daňového řádu), a proto by postup podle § 32 odst. 7 daňového řádu nebyl namístě. Nebylo tedy důvodu, aby žalovaný platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 6 zrušil, a v rámci odvolacího řízení zcela postačovalo – jak také žalovaný učinil – věc vysvětlit v odůvodnění rozhodnutí. V daném případě nebyl důvod ani k postupu podle § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť se jednalo o rozhodnutí, jímž se stanovuje daňová povinnost, přičemž ovšem tato povinnost byla stanovena správně, ani k postupu podle § 56 odst. 3 téhož zákona, neboť se nejednalo o rozhodnutí nebo opatření, jimiž nebyla stanovena daňová povinnost (srov. k tomu Kindl/Telecký/Válková, Zákon o správě daní a poplatků, komentář, C. H. Beck, Praha 2002, str. 363 - 364, bod 2.).

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalobkyně nedosáhla v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému náklady řízení o kasační stížnosti nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 24. srpna 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu