

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **A. M. H.**, zastoupený advokátkou Mgr. Janou Hamplovou, se sídlem U Brány 16, Mohelnice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Prokišova 5, České Budějovice, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 7. 2004, sp. zn. 10 Ca 68/2004,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“) ze dne 9. 3. 2004, č. j. 6458/150/2003, kterým bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Jindřichově Hradci ze dne 20. 5. 2003, č. j. 36718/03/086910, 36719/03/086910 a 36725/03/086910, kterými byla zastavena řízení o stěžovatelových dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob za roky 1997, 1998 a 1999.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a vady řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon.

Stěžovatel protestuje nejprve proti tomu, že Finanční úřad v Jindřichově Hradci jako správce daně zahájil se stěžovatelovou manželkou daňovou kontrolu daně z příjmů za roky 1997-1999 a stěžovatel o této kontrole ani o platebních výměrech, vydaných na jejím základě, nebyl informován, přestože se daňová povinnost týkala příjmů ze společného jmění manželů. Stěžovatel tak neměl možnost se k těmto řízením vyjadřovat. Stěžovatel připomíná, že jakmile zjistil, že jeho příjmy, jež inkasoval v Rakousku, podléhají zdanění v ČR, podal daňová přiznání. Daňová řízení o těchto dodatečných daňových přiznáních ovšem správce daně zastavil pro nepřípustnost těchto podání podle § 41 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“). Žalovaný pak zamítl jeho odvolání proti těmto rozhodnutím o zastavení řízení.

Stěžovatel namítá, že se mu tak snaží žalovaný vnucovat zákazy, které český právní řád neobsahuje, a stavět jej do pozice druhořadého daňového poplatníka. Podle § 41 odst. 2 daňového řádu sice opravdu není dodatečné daňové přiznání přípustné po úkonu správce daně k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné přiznání týkalo; stěžovateli však žádný takový úkon nebyl oznámen. Krajskému soudu stěžovatel vytýká, že špatně vyložil § 10 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, když dovodil, že pouze jeden z manželů může činit kroky v daňovém řízení, pouze s jedním má správce daně jednat a druhého manžela je možno zcela přehlížet. Stěžovatel tak o některých skutečnostech věděl pouze z doslechu, tedy nedostatečně a způsobem, který nemohl vyvolat procesní důsledky. To, že o úkonech správce daně věděla manželka stěžovatele, nemůže mít procesní důsledky i pro stěžovatele samotného. Takový úkon by měl procesní vliv na oba manžele, pouze pokud by daňová kontrola byla zahájena u obou, když oba mohli být poplatníky daně ze společných příjmů.

Dále stěžovatel namítá, že bylo porušeno jeho právo jednat v rodném jazyce, když s ním bylo jednáno v českém jazyce, který stěžovatel neovládá, neboť jako rakouský občan hovoří pouze německy, a přístup správce daně jej proto dostal do postavení odlišného od postavení občanů ČR. Upozorňuje také, že žalovaným a správcem daně zmiňované usnesení Ústavního soudu nelze přeceňovat, neboť tento soud nezkoumal celkovou zákonnost vydaných rozhodnutí, když ústavní stížnost odmítl pro neprokázání možnosti porušení ústavně zaručených práv stěžovatelovy manželky.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušit.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stížnostní námitky jsou v podstatě shodné se žalobními námitkami. Žalovaný zpochybňuje stěžovatelovo tvrzení o včasnosti jeho daňového přiznání a připomíná, že stěžovatel byl dne 2. 5. 2001 vyzván k podání daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob za roky 1997-1999 a na tuto výzvu odpověděl, že nemá v ČR žádné zdanitelné příjmy. Tato německy psaná stěžovatelova odpověď byla opatřena překladem jeho manželky do češtiny. Poté správce daně, který měl povědomost o tom, že je těžena dřevní hmota z pozemků ve společném jmění manželů, vyzval k podání daňového přiznání stěžovatelovu manželku a jelikož ani ta daňové přiznání nepodala, zahájil u ní správce daně daňovou kontrolu, když vzhledem k § 10 odst. 2 zákona o daních z příjmů mohl příjmy plynoucí ze společného jmění manželů zdanit u jednoho z nich, přičemž zdanění u manželky stěžovatele považoval za procesně hospodárnější, neboť stěžovatel je příslušníkem rakouské armády, takže často mění místa pobytu. Stěžovatel pak podal dodatečná daňová přiznání až po vyměření daňové povinnosti jeho manželce. Z těchto daňových přiznání nebylo zjevné, jakých příjmů se týkají,

proto správce daně vyzval stěžovatele k odstranění pochybností a poté, co stěžovatel upřesnil, že se jedná o příjmy z prodeje dřeva, které již byly zdaněny jeho manželce, správce daně vyměřil platebními výměry nulovou daň, neboť opak by vedl k protizákonnému dvojímu zdanění. K odvolání stěžovatele pak žalovaný tyto platební výměry zrušil a správce daně v reakci na to řízení o dodatečných daňových přiznáních zastavil s poukazem na jejich nepřípustnost plynoucí z § 41 odst. 2 daňového řádu. Odvolání stěžovatele proti těmto zastavením řízení pak žalovaný zamítl.

Námitku, že stěžovateli byly doručovány písemnosti pouze v češtině, považuje žalovaný za nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s., když tato námitka nebyla vznesena v předchozích řízeních. Je v dispozici daňového subjektu, aby si k daňovému řízení přibral tlumočníka, stěžovatel takto využíval svou ženu, proto nyní činěnou námitku považuje žalovaný za účelovou.

Ze všech těchto důvodů žalovaný navrhuje, aby byla posuzovaná kasační stížnost zamítnuta jako nedůvodná.

V souzené věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního spisu především zjistil, že dne 12. 5. 2001 poslal stěžovatel v reakci na výzvy správce daně k podání daňového přiznání ze dne 2. 5. 2001 přípis, v němž uvedl, že v letech 1997, 1998 a 1999 nepobíral v ČR žádné zdanitelné příjmy. Dne 13. 9. 2001 pak stěžovatel upozornil správce daně v reakci na obdobnou výzvu jeho manželce k podání daňového přiznání, že prodej dřeva, o jehož zdanění se jednalo, proběhl mezi ním jako rakouským občanem pobývajícím v Rakousku a rakouskou firmou, takže nemá být v ČR zdaňován. V dalším odkázal na doklady u rakouského správce daně. V přípise ze dne 20. 9. 2001 pak uvedl, že měl v předmětných letech příjmy, které jsou součástí daňového přiznání. Zároveň podal trojici daňových přiznání za tyto tři roky.

V reakci na tato daňová přiznání poslal správce daně stěžovateli tři výzvy k odstranění pochybností, kde upozornil stěžovatele, že jeho daňová přiznání jsou chybně označena jako dodatečná, přestože nepodal žádné řádné daňové přiznání, navíc příjmy tam uvedené nebyly řádně doloženy průkaznou evidencí příjmů. Zároveň poukázal na fakt, že pokud se jedná o příjmy ze společného jmění manželů, které již byly zdaněny platebním výměrem účinným již před podáním stěžovatelových daňových přiznání, stěžovateli by v důsledku aplikace § 10 odst. 2 zákona o daních z příjmů nevznikla povinnost tyto příjmy znovu zdaňovat.

Stěžovatel odpověděl přípisem, v němž setrval na označení svých daňových přiznání za dodatečná z důvodu existence fikce podání daňového přiznání s nulovou daňovou povinností podle § 38g odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 44 odst. 1 daňového řádu. Dále upozornil, že správce daně není účastníkem jeho manželství, a nemůže proto rozhodovat, který z manželů bude danit společné příjmy.

Správce daně poté vydal dne 7. 2. 2002 dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 1997 na nulovou daň a dále dvojici dodatečných platebních výměrů ze dne 8. 2. 2002 za roky 1998 a 1999, taktéž na nulovou daň. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal stěžovatel odvolání, které k výzvě správce daně doplnil tak, že zopakoval svá dosavadní tvrzení a s odkazem na zásadu, že v daňovém řízení se vždy bere v úvahu skutečný obsah právního úkonu, uvedl, že dotčené příjmy

vždy s manželkou považovali za jeho příjmy, takže správce daně se nemohl rozhodnout zdanit je jeho manželce.

O tomto odvolání rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 3. 2003, kterým uvedené dodatečné platební výměry zrušil s poukazem na to, že tyto příjmy byly v době podání dodatečných daňových přiznání již předmětem daňové kontroly u jeho manželky, která byla zahájena dne 30. 7. 2001, takže se jednalo o podání nepřípustná podle § 41 odst. 2 daňového řádu.

V reakci na to vydal dne 20. 5. 2003 správce daně trojici výše uvedených rozhodnutí o zastavení řízení zahájených na základě podání stěžovatelových dodatečných daňových přiznání. Zde uvedl, že stěžovatelem vykázané příjmy byly předmětem zdanění u jeho manželky a stěžovatel podal dodatečná daňová přiznání po vydání nepravomocného platebního výměru, takže se jednalo o dodatečná daňová přiznání nepřípustná.

Proti těmto rozhodnutím podal stěžovatel odvolání. Zde uvedl, že je s ním jednáno jako s druhořadým daňovým poplatníkem a je správcem daně přehlížen. Nesouhlasil s tvrzením, že byla jeho daňová přiznání nepřípustná pro podání po vydání nepravomocných platebních výměrů, neboť mu žádné platební výměry nebyly doručeny ani nebyla oznámena jejich existence. Uvedl také, že nikdo nemůže být omezován v důsledku daňových řízení, která nejsou vedena s ním. Stěžovateli nebylo známo, jaké příjmy zdaňoval správce daně u jeho manželky, když to nemohly být příjmy z jejich společného jmění. Ani on ani jeho manželka neobdrželi v rozhodném období žádné zdanitelné příjmy v hotovosti v českých korunách. Z těchto důvodů žádal, aby byla napadená rozhodnutí zrušena a daň mu byla podle jeho daňových přiznání vyměřena.

Toto odvolání žalovaný zamítl výše označeným rozhodnutím ze dne 9. 3. 2004. Zde připomněl, že zdaňovány byly příjmy z prodeje dřevní hmoty vytěžené v letech 1997, 1998 a 1999 z pozemků v katastru K. a katastru J. Vzhledem k tomu, že tyto pozemky spadaly do společného jmění stěžovatele a jeho manželky ing. K. H., na příjmy z prodeje odtud pocházejícího dřeva je nutno hledět jako na příjmy jejich společného jmění bez ohledu na to, kdo předmětné příjmy přijal, či v jaké měně a kým byly vyplaceny. V době podání stěžovatelových dodatečných daňových přiznání již bylo vedeno daňové řízení zahájené daňovou kontrolou stěžovatelovy manželky. Tento úkon sice směřoval vůči stěžovatelově manželce, avšak ve smyslu § 41 odst. 2 daňového řádu omezoval v podání dodatečného daňového přiznání i stěžovatele. Na základě této kontroly byla stanovena stěžovatelově manželce daň z předmětných příjmů a omezení v jejich dodatečném přiznání trvalo až do nabytí právní moci těchto platebních výměrů. Ty byly vydány 26. 9. 2001 a ke dni 24. 10. 2001, kdy podal svá dodatečná daňová přiznání stěžovatel, nebylo rozhodnuto o odvoláních stěžovatelovy manželky proti nim. Správce daně tak postupoval plně v souladu s § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu, když řízení o stěžovatelových dodatečných daňových přiznáních zastavil. Na tomto závěru nic nemění ani fakt, že stěžovatel nebyl správcem daně o úkonech vůči jeho manželce vyrozuměn. I když totiž byly v řízení se stěžovatelovou manželkou zdaňovány jejich společné příjmy, byla o průběhu tohoto řízení informována právem pouze ona, když správce daně nemůže podle § 24 daňového řádu informovat o řízení jiné subjekty. Zákonnost vyměření daně stěžovatelově manželce ostatně potvrdil při soudním přezkumu i Krajský soud v Českých Budějovicích a následně i Ústavní soud při řízení o její žalobě a následné ústavní stížnosti. Tyto soudy shledaly zákonným, že se správce daně mohl rozhodnout, komu příjmy plynoucí ze společného jmění manželů zdaní, poté, co stěžovatel ani jeho manželka nepřiznali předmětné příjmy ani na výzvu správce daně,

tedy nevyužili možnosti rozhodnout se, kdo příjmy ke zdanění přizná. Správce daně tak podle žalovaného postupoval plně v souladu se zákonem.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích. Zde setrval na tvrzení, že se oba manželé domnívali, že příjmy plynoucí z prodeje dřevní hmoty vytěžené na jejich pozemcích jsou rakouskými příjmy. Výzvy k podání daňového přiznání si pak stěžovatel s těmito příjmy vůbec nespojil, neboť z výzev nebylo zřejmé, které příjmy měl správce daně na mysli. Tento přístup je odlišný například od postupu při nepodání daně z převodu nemovitosti, kde je z výzvy jasné, kterého konkrétního rozhodnutí katastrálního úřadu se výzva k podání přiznání týká. Stěžovatel ani jeho manželka tak nikdy neobdrželi výzvu k tomu, aby si zvolili, kdo z nich bude poplatníkem daně z příjmů plynoucích z prodeje tohoto dřeva. Nemohli takovou volbu provést, což je v rozporu se zásadou úzké součinnosti správce daně s daňovými subjekty. Stěžovatel dále uvedl, že nebyl o zahájení daňové kontroly u své manželky dne 30. 7. 2001 zpraven, nicméně jakmile zjistil, že předmětné příjmy podléhají zdanění v ČR, podal okamžitě daňová přiznání, proto nechápe, že je správce daně neakceptoval, když k jejich nepřípustnosti nebyly splněny zákonné podmínky, neboť zákon pro nepřípustnost požaduje, že daňový subjekt musí být o úkonech uvedených v § 41 odst. 2 daňového řádu zpraven. To se v tomto případě nestalo. Stěžovatel nesouhlasil s názorem žalovaného, že úkony správce daně vůči jeho manželce zavazovaly i jej a že je dostatečné, že o těchto úkonech byla informována ona. Správci daně nic nebránilo, aby o svých úkonech informoval i stěžovatele. Stěžovatel označil postup správce daně vůči němu a jeho manželce za diskriminační, když je považuje za rovnoprávné pouze tehdy, kdy se mu to hodí. Setrval tak na názoru, že úkony vůči jeho manželce nemohly na něj mít žádné negativní dopady a zamítavé rozhodnutí o odvolání tak označil za nezákonné.

Krajský soud tuto žalobu zamítl rozsudkem napadeným nyní posuzovanou kasační stížností. Zde konstatoval, že stěžovatel a jeho manželka měli v letech 1997 až 1999 příjmy plynoucí z prodeje dřeva z pozemků v jejich společném jmění, tedy příjmy, které měly být podle § 10 odst. 2 zákona o daních z příjmů podrobeny dani u jednoho z nich. Když oba manželé ani k výzvě správce daně nepodali daňové přiznání z těchto příjmů, bylo na správci daně, aby rozhodl, u kterého z manželů daň vyměří. Manželé tak měli volbu, po níž volají, ale nevyužili ji. Za nedůvodnou označil krajský soud i námitku, že nebylo zjevné, k jakým příjmům mají podat k výzvě správce daně daňové přiznání. Správce daně nemůže vyzývat stěžovatele, aby přiznal jen příjmy z prodeje konkrétní osobě, když vytěžené dřevo mohlo být prodáváno i jiným subjektům. K nedůvodnosti stěžovatelovy námitky o nepoužitelnosti ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu krajský soud uvedl, že je-li při zdaňování příjmů plynoucích ze společného jmění manželů aplikován § 10 odst. 2 zákona o daních z příjmů, znamená to také, že při daňové kontrole tohoto příjmu u jednoho z manželů je současně ověřována správnost daňové povinnost ohledně stejného příjmu i ve vztahu k druhému z manželů, a proto ani tento druhý manžel nemůže využít výhodu podání dodatečných daňových přiznání, pokud už správce daně učinil úkon podle § 41 odst. 2 daňového řádu. V takovém případě je přitom třeba o tomto úkonu vyrozumět ten subjekt, vůči němuž je činěn, v daném případě tedy stěžovatelovu manželku. Navíc za situace, kdy stěžovatelova manželka překládala všechna stěžovatelova podání z němčiny, nelze pochybovat o tom, že byl stěžovatel o průběhu daňového řízení informován. Pokud by byla stěžovatelem podaná daňová přiznání akceptována, došlo by k nepřípustnému dvojímu zdanění těchto příjmů. Ze všech těchto důvodů krajský soud shledal postup správce daně i žalovaného zákonným a žalobu zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Rozhodnými jsou v daném případě nejprve dvě otázky: zda správce daně postupoval zákonně, když v dané situaci zahájil daňovou kontrolu u manželky stěžovatele, a dále zda z této daňové kontroly mohl vyvodit i důsledky vůči stěžovateli a označit za nepřípustná jeho daňová přiznání.

Prvou z těchto otázek je nutno zodpovědět kladně. Správce daně zde postupoval, jak bylo opakovaně uvedeno, v souladu s ustanovením § 10 odst. 2 zákona o daních z příjmů, podle jehož znění v rozhodné době *„příjmy podle odstavce 1, plynoucí manželům z bezpodílového spoluvlastnictví, se zdaňují u jednoho z nich.“* Zákon tedy nestanoví, u kterého z manželů mají být tyto příjmy zdaňovány, stanoví pouze, že mají být zdaněny u jednoho z nich. Správce daně byl ovšem vázán zásadou součinnosti s daňovými subjekty, na niž stěžovatel během řízení opakovaně upozorňoval, a proto je oba postupně a zcela správně vyzval k podání daňového přiznání. Stěžovatel tedy měl možnost takové daňové přiznání podat, jinak řečeno, oba manželé měli volbu se rozhodnout, kdo z nich podá daňové přiznání na předmětné příjmy. Stěžovatel sice namítá, že dané příjmy nepovažoval za daněné v ČR, ovšem jakmile si uvědomil opak, daňové přiznání podal. Své dřívější setrvávání na domněnce, že tyto příjmy neměly být zdaněny v ČR, opírá o fakt, že byly, jak uváděl, inkasovány v tehdejší rakouské měně na jeho rakouský účet. Zdejšímu soudu nepřísluší spekulovat nad tím, proč o této své domněnce nezapochyboval ani pod vlivem skutečnosti, že se jednalo o příjmy z nemovitosti situované v ČR a jsoucí ve společném jmění s jeho českou manželkou, a to ani poté, co jej český správce daně vyzval k podání daňového přiznání. Ať už tato domněnka plynula opravdu ze stěžovatelovy neznalosti českého daňového systému, či nikoli, dovolává se stěžovatel takovým argumentem pouze své neznalosti práva, jež jej ovšem neomlouvá ani v oblasti daňového práva. Nemá tedy pravdu, pokud tvrdí, že jemu a jeho manželce nebyla správcem daně dána možnost vybrat si, komu z nich budou předmětné příjmy zdaněny. Správce daně jim tuto možnost v souladu se zásadou součinnosti dal, a lze přičíst pouze jejich neznalosti, tedy nedostatku procesní bdělosti, že tuto možnost nevyužili. Pokud tak neučinili, správce daně postupoval správně, když tuto volbu provedl místo nich a v rámci správního uvážení, jež se mu tak otevřelo, se rozhodl provést zdanění u stěžovatelovy manželky. Jestliže tedy stěžovatel namítá svou diskriminaci a přehlížení správcem daně, je nutno uvést na pravou míru, že tyto subjektivní pocity jsou důsledkem procesního postavení, v němž se stěžovatel ocitl v důsledku své výše popsané procesní pasivity.

Druhou z položených otázek je tak možno pozměnit tak, že sporným mezi stěžovatelem a žalovaným je, zda úkony správce daně platně činěné vůči stěžovatelově manželce mohly vyvolat nepřípustnost stěžovatelových daňových přiznání a zda krajský soud správně posoudil právní otázku výkladu ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu, které takový následek předpokládá. Podle tohoto ustanovení platí: *„Dodatečné přiznání nebo hlášení není přípustné, byl-li před jeho podáním učiněn správcem daně úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné přiznání nebo hlášení týkalo, a to až do doby ukončení tohoto úkonu. Je-li na základě úkonu správce daně vydáno rozhodnutí o daňovém základu či dani, za dobu ukončení úkonu se považuje den, kdy toto rozhodnutí nabylo právní moci. Lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání nebo hlášení podle odstavce 1 se do doby ukončení úkonu správce daně přerušuje a nová lhůta počne běžet od ukončení tohoto úkonu. Tato nová lhůta se uplatní i v případě, že v době*

trvání úkonu správce daně marně uplynula lhůta stanovená pro podání dodatečného daňového přiznání nebo hlášení zvláštním daňovým zákonem. Daňový subjekt musí být o takovém úkonu zpraven.“

Z pohledu nyní posuzovaného případu obsahuje citované ustanovení dvě zásadní podmínky ke shledání nepřípustnosti stěžovatelových daňových přiznání, a sice jejich podání v období uvedeném v tomto ustanovení a zpravení daňového subjektu o rozhodném úkonu správce daně.

Prvá podmínka byla zjevně splněna a není to mezi účastníky řízení sporným. Úkonem správce daně směřujícím k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné přiznání nebo hlášení týkalo, bylo jistě zahájení daňové kontroly u stěžovatelovy manželky dne 30. 7. 2001. Za dobu ukončení tohoto úkonu se pak považuje den, kdy vydané rozhodnutí o vyměřené dani nabylo právní moci doručením stěžovatelově manželce zamítnutí jejích odvolání proti dodatečným platebním výměrům vydaným správcem daně dne 26. 9. 2001. Tato její odvolání byla zamítnuta rozhodnutími žalovaného dne 11. 6. 2002. Stěžovatel, který podal svá dodatečná daňová přiznání dne 24. 10. 2001, tak tedy učinil přede dnem, kdy tyto platební výměry nabyly právní moci, neboť proti nim bylo teprve podáno odvolání jeho manželky. Učinil tak tedy v době trvání úkonu ve smyslu § 41 odst. 2 daňového řádu, tak jak je počátek a konec tohoto úkonu vymezen v tomto ustanovení.

Co se týče splnění druhé podmínky, tedy zpravení daňového subjektu o rozhodujícím úkonu správce daně, i zde se lze v zásadě ztotožnit se závěry krajského soudu, jakkoliv je nutno jeho argumentaci konfrontovat s novou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Ten se k povinnosti správce daně zpravit o určité skutečnosti daňový subjekt vyjádřil ve svém rozsudku ze dne 21. 1. 2005, sp. zn. 7 Afs 52/2004 (publ. pod č. 544/2005 Sb NSS), kde – byť ve vztahu k jinému ustanovení daňového řádu – uvedl: *„V § 70 odst. 1 a 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je stanoven jak druh úkonu, který může způsobit přerušení běhu promlčecí lhůty, tak i povinnost zpravit o tomto úkonu daňového dlužníka. Tento úkon musí být adresován přímo daňovému dlužníkovi, a nikoliv jiné osobě, bez ohledu na to, jaký je její právní vztah k daňovému dlužníkovi. Úkonem přerušujícím běh promlčecí lhůty proto není doručení rozsudku krajského soudu jednateli daňového dlužníka, který je zároveň jeho společníkem, v němž byla jednateli (společníkovi) jakožto ručiteli podle § 106 obchodního zákoníku uložena povinnost zaplatit správci daně dlužnou částku.“*

Z tohoto právního názoru nicméně nelze dovodit, že i v nyní posuzovaném případě je nutno shledat nedostatečným, pokud byly úkony při daňové kontrole směřovány, adresovány a oznamovány pouze stěžovatelově manželce. Projednávaná věc je totiž odlišná od citovaného případu. První odlišnost spočívá již v tom, že v již judikovaném případě byly úkony správce daně adresovány fyzické osobě v pozici jednatele, resp. daňového ručitele, přestože správně měly být adresovány osobě právnické. Tento citovaný rozsudek vycházel ze skutečnosti, že správce daně nerespektoval, že fyzická osoba jako jednatel osoby právnické a sama tato právnická osoba si pohledem daňového řízení zachovávají svou procesní i majetkovou samostatnost. V nyní posuzovaném případě je však soud konfrontován se situací jinou, neboť v případě, kdy manželé platí daň z příjmů plynoucích jim ze společného jmění manželů podle ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů, vychází české daňové právo naopak z faktu jejich určité majetkové jednoty. Z této majetkové jednoty pak plynou i některá omezení jejich vzájemné procesní nezávislosti, jež získávají svůj odraz právě v ustanovení § 10 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Z tohoto ustanovení totiž vyplývá, že oba manželé jsou

společně a nerozdílně poplatníky daně (na rozdíl od vztahu právnické osoby a jejího jednatele) a na základě § 10 odst. 2 zákona o daních z příjmů je již pouze určeno, kdo z nich bude plátcem této daně, jejich samostatnost coby daňových subjektů je tedy pouze částečná. O tom svědčí i fakt, že tam, kde chce zákonodárce takovou samostatnost zavést, učiní to výslovně v textu zákona, jako je tomu v § 8 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, kde je uvedeno, že *„jde-li o převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti ze společného jmění manželů nebo do společného jmění manželů, je každý z manželů samostatným poplatníkem a jejich podíly jsou stejné.“*

Neobstojí tedy tvrzení, že pokud byla daňová kontrola vykonávána u manželky stěžovatele, nemohlo to v daném případě mít žádný dopad i na stěžovatele, zejména nelze tvrdit, že nebyl zpraven ve smyslu poslední věty ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu. Takové tvrzení neobstojí jednak pohledem výše vyložené omezené daňové samostatnosti manželů v otázce zdaňování příjmů plynoucích z jejich společného jmění, jež je jedním z mnoha odrazů existence společného jmění manželů jako právního institutu jedinečné majetkové jednoty dvou fyzických osob; a neobstojí ani materiálně pohledem konkrétní situace, v níž je tento problém posuzován. Krajský soud správně upozorňuje na jistou absurdnost představy, že by stěžovatel opravdu nebyl informován o daňové kontrole probíhající u jeho manželky, zvláště za situace, kdy překládala všechna jeho daňová podání z němčiny, takže lze předpokládat dobrou informovanost obou manželů o jejich procesní situaci, zejména o tak zásadních úkonech správce daně, jako je provádění daňové kontroly u jednoho z nich, či vydání platebních výměrů vůči jednomu z nich. Obdobně absurdní je nicméně v dané situaci tvrzení žalovaného obsažené v jeho rozhodnutí ze dne 9. 3. 2004, že zásada mlčenlivosti správce daně podle § 24 daňového řádu se uplatňuje i vůči jednotlivým manželům při zdaňování jejich společného jmění, kdy jsou tedy společně poplatníky daně.

Takovou vzájemnou informovanost manželů sice nelze konstruovat jako nevyvratitelnou domněnku daňového práva, v daném případě je však opravdu těžko představitelné, že by stěžovatele jeho manželka neupozornila na fakt, že ve věci, v níž pro něj překládala procesní úkony, již s ní bylo v té době několik měsíců vedeno daňové řízení. Akceptace takové argumentační konstrukce by byla v přímém rozporu se smyslem ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu. Tímto smyslem totiž je zabránit tomu, aby daňové subjekty mohly vyčkávat s podáním daňového přiznání až do doby, kdy vůči nim bude proveden podle tohoto ustanovení *„úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné přiznání nebo hlášení týkalo“*. Takové vyčkávací právo by činilo pro daňové subjekty procesně výhodným čekat typicky na zahájení daňové kontroly a až poté podávat daňové přiznání, tedy přiznat, že subjekt má příjmy ke zdanění. Výkladem ad absurdum se lze dokonce obávat, že by existence takového práva mohla vést k výraznému snížení daňové morálky, neboť by řada daňových subjektů mohla považovat za nejvýhodnější právě procesní pasivitu a taktické vyčkávání.

Z uvedeného ustanovení jednoznačně plyne, že daňové subjekty takové právo nemají a právě na základě zásady rovnosti procesních práv a povinností daňových subjektů, na niž se stěžovatel opakovaně odvolává, je nutno konstatovat, že není možné, aby takové právo svědčilo manželům zdaňujícím příjmy ze společného jmění. Pokud by totiž zdejší soud přisvědčil výkladu, který prezentuje stěžovatel, znamenalo by to, že by právě manželé v této situaci takové vyčkávací právo měli, mohli by tedy čekat, až u jednoho z nich bude zahájena daňová kontrola, aby druhý následně podal daňové přiznání vztahující se k témuž příjmu, jehož se daňová kontrola pravděpodobně dotkne, či – jako tomu bylo v tomto případě, kde již byly vydány nepravomocné platební výměry – kde se jich již dotkla. Výše byla sice

rozebrána specifika, jež má podle českého daňového práva zdaňování společného jmění manželů, Nejvyšší správní soud ovšem neshledává jediný rozumný důvod, proč by jednou z těchto specifik mělo být i takovéto bezdůvodné procesní zvýhodnění vůči ostatním daňovým subjektům. Lze tak konstatovat, že krajský soud posoudil předmětnou právní otázku správně.

Co se týče stěžovatelova tvrzení, že bylo porušeno jeho právo na jednání v rodném jazyce, zde je nejprve třeba konstatovat, že tato námitka byla stěžovatelem poprvé uplatněna až v kasační stížnosti, což zdejší soud nutí aplikovat na ni pravidlo obsažené v ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., podle něhož Nejvyšší správní soud nepřihlíží ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí. Nad tento rámec pak zdejší soud pouze upozorňuje, že podle § 3 daňového řádu je úředním jazykem v českém daňovém řízení pouze čeština a slovenština, právo na tlumočníka hrazeného správcem daně svědčí jen občanům ČR příslušejícím k národnostním a etnickým menšinám.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by krajský soud nesprávně posoudil ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. právní otázku, zda mělo být řízení o stěžovatelových daňových přiznáních zastaveno pro jejich nepřípustnost; či že by byly shledány vady řízení podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

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

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 18. srpna 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu