

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci **žalobce R. D.,** zastoupeného Mgr. Pavlem Dvořákem, advokátem se sídlem Nádražní 21, Žďár nad Sázavou, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2003, č. j. FŘ-110/1778/03-0107, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 11. 2004, č. j. 29 Ca 265/2003–28,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 1279,30 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Odůvodnění

Rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 6. 2003 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Polné (dále též „správce daně“) ze dne 13. 12. 2002; tímto dodatečným platebním výměrem na daň z příjmu fyzických osob byl žalobci za zdaňovací období roku 1998 dodatečně stanoven základ daně ve výši 311 507,15 Kč a dodatečně vyměřena daň ve výši 62 188 Kč.

Žalobce se žalobou domáhal zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného. V ní zejména namítal, že dodatečný platební výměr správce daně vydal na základě opakované daňové kontroly, aniž by jej informoval o důvodech, které jej k tomuto procesnímu postupu vedly; o těchto důvodech byl informován až v okamžiku projednání zprávy o opakované daňové kontrole. Vzhledem k tomu, že předchozí daňová kontrola se týkala téhož zdaňovacího období (daň z příjmů za rok 1998) a byly přezkoumávány veškeré výdajové doklady, pak tato daňová kontrola, ukončená projednáním zprávy o kontrole bez jakéhokoliv rozhodnutí o dodatečně stanovené daňové povinnosti, tvořila překážku, která bránila opětovnému obnovení daňové kontroly. Dále žalobce též snášel věcné námitky proti důvodnosti dodatečného doměření daňové povinnosti.

Krajský soud shledal žalobu důvodnou a rozsudkem ze dne 29. 11. 2004 napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. S poukazem na judikaturu Ústavního soudu dospěl k závěru, že při opakované daňové kontrole nebyly splněny podmínky její legálnosti a to jednak v tom směru, že správce daně žalobci včas nesdělil, z jakého důvodu a s jakým cílem bylo k opakované daňové kontrole přistoupeno a dále i proto, že z obsahu zpráv o předmětných daňových kontrolách jednoznačně nevyplývá, že by opakovaná daňová kontrola byla zaměřena jen a pouze na skutečnosti nově zjištěné. Soud proto uzavřel, že k opakování daňové kontroly došlo v rozporu s § 27 odst. 1 písm. e) a § 28 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“).

Včasnou kasační stížností napadl rozhodnutí krajského soudu žalovaný (dále též „stěžovatel“), opíraje se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Za onu nesprávně posouzenou právní otázku označil úsudek soudu o tom, že opakovaní daňové kontroly bylo v rozporu s § 28 odst. 1 daňového řádu, neboť zde existovala překážka rei iudicatae dle § 27 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Stěžovatel namítá, že předchozí daňová kontrola byla ukončena dnem podpisu zprávy o této daňové kontrole a jejím výsledkem nebyla zjištění odůvodňující dodatečné stanovení daňové povinnosti; nebylo tedy vydáno rozhodnutí, které by tvořilo překážku věci rozhodnuté. Opakovaná daňová kontrola byla zahájena proto, že vyšly najevo nové skutečnosti, které mohly mít vliv na správné stanovení daňové povinnosti žalobce, přičemž tato skutečnost je jednoznačně seznatelná z daňového spisu Opakovaná daňová kontrola se týkala prověřování nových skutečností a je ze zprávy o kontrole zřejmé, že byla zahájena právě za tímto účelem a jejím předmětem bylo prověřování nově zjištěných skutečností. K doměření daně pak došlo právě na základě nových skutečností prověřovaných až při opakované kontrole. Stěžovatel též s krajským soudem (a potažmo tak i s Ústavním soudem) polemizuje v tom, cituje-li v rozhodnutí z nálezu Ústavního soudu ve věci sp. zn. II. ÚS 334/02, že „Hledisko správného a úplného zjištění, stanovení a splnění daňových povinností není prioritní, naopak vždy je třeba pečlivě udržovat stav rovnováhy mezi zájmy státu a daňových subjektů.“ Podle stěžovatele je zde nesprávně interpretována zásada přiměřenosti v daňovém řízení; podle něho je cílem daňového řízení to, aby daň byla stanovena a odvedena ve správné výši; správné a úplné stanovení a splnění daňových povinností je prioritou a podstatou daňového řízení, ve kterém správce daně vždy vystupuje v nadřazeném postavení vůči daňovému subjektu.

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti se ztotožnil se závěry krajského soudu o nelegálnosti opakované daňové kontroly z důvodů v rozsudku uvedených a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

O kasační stížnosti Nejvyšší správní soud usoudil následovně:

Krajský soud v odůvodnění vycházel z judikatury Ústavního soudu, který se v řadě svých nálezů otázkou opakované daňové kontroly zabýval. Tato judikatura zaznamenala vývoj v otázce náhledu na tuto problematiku, a to zejména v tom, že zatímco dřívější judikatura (např. sp. zn. III. ÚS 86/99) dovozovala, že týká-li se v pořadí druhá daňová kontrola stejných otázek a téhož zdaňovacího období, které již předmětem daňové kontroly byly, platí pro finanční orgán § 28 odst. 1 daňového řádu a z hlediska běhu druhé daňové kontroly tak jde o res iudicata ve smyslu § 27 odst. 1 písm. e) cit. zákona, pozdější judikatura (např. sp. zn. 334/02, sp. zn. III. ÚS 510/02) již od tohoto náhledu částečně ustoupila a otázku rei iudicata spojuje v případě shodného předmětu obou daňových kontrol s rozhodnutím vydaným na základě předchozí daňové kontroly.

Podle ust. § 27 odst. 1 písm. e) daňového řádu se daňové řízení zastaví, bylo-li ve věci návrhu již pravomocně rozhodnuto, nejde-li o rozhodnutí prozatímní povahy (procesní).

Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval ve věci sp. zn. 5 Afs 223/2004, prováděná daňová kontrola sama o sobě a ani zpráva o provedené kontrole sepsaná v souladu s § 16 odst. 8 cit. daňového řádu nemůže založit překážku *rei iudicatae*. Především se nejedná o věc návrhu daňového subjektu (žádost) a pojmově je vyloučeno, aby provedení kontroly navrhoval sám sobě správce daně. Nejedná se ani o rozhodnutí, neboť zpráva o kontrole, jejímž projednáním a podpisem daňová kontrola je ukončena, není rozhodnutím, a to ani rozhodnutím *sui generis*. Zpráva o kontrole je jedním z několika možných důkazních prostředků ve smyslu § 31 odst. 4 cit. zákona. Není přitom ani vyloučeno, aby správce daně užil při konečném vyměření (doměření) daně i jiných důkazů, dospěje-li v rámci jejich hodnocení při respektování § 2 odst. 3 cit. zákona k závěru, že zpráva o kontrole, která nemá povahu veřejné listiny, nemůže jako důkaz obstát vůbec (je-li např. tvrzení v ní obsažené vyvráceno důkazem jiným, např. veřejnou listinou), a nebo není pro samotný úkon vyměření dostatečně průkazná. Zpráva o kontrole není rozhodnutí, kterým by byla zakládána nebo měněna práva a povinnosti daňového subjektu, není proto způsobilá založit překážku věci rozhodnuté.Tuto překážku nemůže založit ani samotné provedení daňové kontroly, neboť se jedná pouze o procesní úkon, resp. o nástroj, který správce daně při správě daní použil pro ověření, resp. stanovení daně.

Podle § 46 odst. 7 daňového řádu zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem a takto dodatečně stanovenou daň současně předepíše. Právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejímu dodatečnému stanovení na překážku. Podle cit. ustanovení *in fine*, se tento postup uplatní přiměřeně i při vyměření daně nižší než byla poslední známá daňová povinnost.

Dospěje-li správce daně po provedené daňové kontrole k tomu, že daňový subjekt zkrátil daňovou povinnost a vydá, na základě zjištění ve zprávě uvedených, platební výměr, kterým daň dodatečně vyměří, není ve smyslu výše citovaného ustanovení takový postup důvodem pro aplikaci § 27 odst. 1 písm. e) cit. zákona, neboť zákon výslovně další (opakované) doměření daně předvídá.

Vázanost správce daně již jednou provedenou daňovou kontrolou, resp. obsahem a rozsahem zjištění ve zprávě o kontrole zachycených, nelze s přihlédnutím k výše

uvedenému, dovodit ani z § 28 odst. 1 cit. zákona. Jak již bylo uvedeno, zpráva o daňové kontrole nemá charakter veřejné listiny, údaje v ní obsažené lze proto naopak veřejnou listinou (např. protokolem) vyvrátit nebo zpochybnit. Vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán, jinak si může o takové otázce učinit úsudek sám nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení. Z dikce § 28 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že správce daně je vázán rozhodnutím příslušného orgánu, tedy orgánu odlišného od správce daně; takovým orgánem bude zpravidla orgán, který nerozhoduje o daňových otázkách, když v těchto případech je oním příslušným orgánem správce daně, ale o otázkách, jejichž posouzení je v souvislosti se stanovením daně v řízení o daních třeba. Z věty druhé cit. ustanovení potom vyplývá pouze to, že správce daně, s výjimkou uvedenou v odstavci 2, tj. otázky spáchání trestného činu nebo osobního stavu občana, si může učinit úsudek sám; nelze ani z této věty dovozovat vázanost správce daně předchozí provedenou daňovou kontrolou.

Daňová kontrola je systematicky zařazena mezi instituty společné pro celé daňové řízení a není tak omezena pouze na některé stadium daňového řízení. Závěr z toho plynoucí však nelze absolutizovat. Stejně tak jako doručování, dokazování, dožádání, nahlížení do spisu a další úkony, může být uskutečněna v kterékoli fázi daňového řízení, je-li to z povahy řízení a věci samé možné. Není tedy samostatnou fází daňového řízení, ale úkonem správce daně. Zpravidla daňová kontrola probíhá v řízení vyměřovacím, a to především vzhledem k hledisku účelnosti takového postupu. Již z povahy a účelu daňové kontroly vyplývá, že se provádí vždy až po skončení zdaňovacího období a rovněž až po uplynutí lhůty k podání daňového přiznání; tím je mimo jiné určena jedna fáze daňového řízení, a to řízení přípravné, v němž daňová kontrola nemůže začít. Daňová kontrola je tak jedním z nástrojů, které správce daně v rámci správy daně ve smyslu § 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., má k dispozici pro naplnění cíle daňového řízení.

Z výše uvedeného vyplývá, že lze se stěžovatelem souhlasit v tom, že dovozuje-li krajský soud v předmětné věci z toho, že žalobci nebyl včas sdělen důvod a cíl opakované daňové kontroly a že ze zpráv o kontrolách jednoznačně nevyplývá, že by opakovaná daňová kontrola byla zaměřena jen na skutečnosti nově zjištěné, rozpor opakování daňové kontroly s § 27 odst. 1 písm. e) a § 28 daňového řádu, opírá krajský soud svůj závěr o nesprávný právní názor. S ohledem na další argumentaci krajského soudu však jeho rozhodnutí obstojí.

Judikatura Ústavního soudu nepopírá právo správce daně provádět daňové kontroly i opakovaně; připouští však možnost opakování daňové kontroly jen ze závažných důvodů, zejména tehdy, zjistí-li správce daně nové skutečnosti, které v době provádění původní daňové kontroly neměl k dispozici a které mohly mít vliv na správné stanovení daňové povinnosti. Opakovaná daňová kontrola musí být prováděna v rozsahu, který bezprostředně souvisí s nově zjištěnými skutečnostmi a aby se zamezilo svévolnému jednání správce daně musí být daňovému subjektu sdělen její důvod a cíl, a to zcela konkrétně tak, aby i daňový subjekt měl určitou možnost kontroly postupu správce daně. Tyto závěry Ústavní soud dovozuje z ustanovení § 1 odst. 2, § 2 odst. 2 a 6 a § 16 odst. 1 daňového řádu. Ústavní soud, zdůrazňuje stav určité právní nejistoty a zátěže, která pro daňový subjekt z opakování daňové kontroly vyplývá a zejména pak z požadavku udržování stavu rovnováhy mezi zájmy státu a daňových subjektů, přičemž hledisko správného a úplného zjištění, stanovení a splnění daňových povinností není prioritní.

Nelze se ztotožnit s argumentací stěžovatele, že požadavek nastolení rovnováhy mezi zájmy státu a daňových subjektů v daňovém řízení vychází z nesprávné interpretace zásady přiměřenosti s tím, že v daňovém řízení má stanovení a odvedení daně ve správné výši prioritu a tím i správce daně má nadřazené postavení.

Je nepochybné, že cílem daňového řízení je správné stanovení a vybrání daně, tohoto cíle však nelze dosahovat, aniž by byly brány na zřetel zásady daňového řízení vymezené v § 2 daňového řádu. Správce daně proto musí jednat vždy v souladu se zákony, musí chránit zájmy státu, tak, aby docházelo ke správnému stanovení a vybrání daně a nebyly kráceny daňové příjmy. Přitom však musí dbát i zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů, postupovat v řízení v součinnosti s nimi, ale také současně v řízení volit pouze takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatěžují a stále ještě vedou k cíli, tj. stanovení a vybrání daně. Zásadu zákonnosti a posledně uvedenou zásadu hospodárnosti a účelnosti nelze pojímat odděleně, ale pouze v nedílném kontextu. Kromě zásady hospodárnosti a účelnosti je povinen správce daně řídit se i ostatními zásadami celého právního řádu, o něž se opírá především ústavní ochrana práv fyzických a právnických osob.

Správce daně prováděním daňové kontroly uplatňuje státní moc. V důsledku toho je vázán článkem 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle něhož lze státní moc uplatňovat jenom v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Ústavní kautele obsažené v citovaném článku potom – jak dovodil Ústavní soud v nálezu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02, Sb.n.u.ÚS sv. 28, č. 143, s. 271, na str. 275 – *„…odpovídá subjektivní právo jednotlivce na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby. Jedná se o „sběrnou" či generální klauzuli, která logicky reaguje na nemožnost předvídat při formulování základních práv všechny v budoucnu se vyskytující zásahy do svobodného prostoru osoby. Do této oblasti spadá i právo jednotlivce na takzvané informační sebeurčení. Jen osoba sama je oprávněna rozhodnout o tom, jaké údaje o sobě poskytne včetně údajů o své pracovní či ekonomické aktivitě, pokud zákon neukládá v tomto směru osobě povinnost tak, jak to předvídá čl. 4 odst. 1 Listiny. Přesněji řečeno čl. 4 odst. 1 Listiny působí komplementárně ve vztahu k čl. 2 odst. 2 Listiny v tom smyslu, že zpřesňuje dopad usnesení čl. 2 odst. 2 na individuální osoby. Ustanovení čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny mají kromě toho i svou druhou dimenzi, a to dimenzi strukturálních principů, podle kterých lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví, přičemž povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Tyto principy je třeba chápat jako esenciální náležitost každého demokratického právního státu. Bez jejich dodržení nelze vůbec hovořit o právním státu, neboť vyloučení libovůle při ukládání povinností ze strany státní moci bylo i historicky vzato první podmínkou při úvahách o formování právního státu, dokonce i pouze v jeho formální podobě.*" Na základě těchto úvah Ústavní soud zakázal pokračovat finančnímu úřadu v neoprávněném postupu, který byl označován jako pokračování v daňové kontrole (poté, co již byla ukončena). Ústavní soud shledal tento postup v rozporu s článkem 2 odst. 2 a článkem 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

V předmětné věci krajský soud z obsahu správního spisu a porovnáním zpráv o obou daňových kontrolách dovodil nelegálnost opakované daňové kontroly spočívající v tom, že žalobce nebyl včas zpraven o důvodu a cíli opakované daňové kontroly, protokoly o zahájení daňových kontrol obsahovaly stejné vymezení předmětu kontroly a ze zpráv o kontrolách jednoznačně nevyplývá, že by opakovaná daňová kontrola byla zaměřena pouze na nově zjišťované skutečnosti.

Za této situace nelze než uzavřít, že správce daně nedostál při zahájení opakované daňové kontroly zákonným požadavkům. K provádění opakované daňové kontroly nepostačuje jen objektivní existence nových skutečností, které správce daně z vlastní činnosti popřípadě činnosti jiného správce daně zjistí, ale musí též opakovanou daňovou kontrolu zahájit v souladu se zásadami daňového řízení a ctít ústavním pořádkem chráněná práva daňového subjektu, jež Ústavní soud ve své judikatuře jednoznačně formuloval do požadavků, seznámit daňový subjekt s důvody a cílem takové kontroly a provádět tuto kontrolu pouze v rozsahu bezprostředně souvisejícím s těmito nově zjištěnými skutečnostmi. Seznámení s důvody a cílem kontroly musí být zcela jednoznačné, nepostačuje, jestliže by je eventuálně mohl daňový subjekt seznat z podkladů, shromážděných ve správním spise, tím méně, pokud by byly seznatelné až ze zprávy o daňové kontrole, jejímž podpisem se daňová kontrola končí. V daném případě nebyl ani naplněn druhý z požadavků, neboť v průběhu druhé daňové kontroly (jejíž předmět byl v protokolu o jejím zahájení vymezen shodně jako v kontrole předchozí) byly dle zprávy o této kontrole zkontrolovány všechny výdajové pokladní doklady a peněžní deník za předmětné zdaňovací období, tedy nikoliv jen doklady vážící se k nákupu zboží od St. V. a P. H., které na základě nově zjištěných skutečností mohly být předmětem ověřování této opakované daňové kontroly. Je proto třeba uzavřít, že správce daně zahájením opakované daňové kontroly porušil ustanovení § 1 odst. 2, § 2 odst. 2 a 6 a § 16 odst. 1 daňového řádu a čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a byl-li na základě opakované daňové kontroly vydán dodatečný platební výměr, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daňová povinnost, a žalovaný žalobcem podané odvolání zamítl, krajský soud nepochybil, jestliže napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Kasační stížnost byla proto shledána nedůvodnou a Nejvyšší správní soud ji proto podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

Žalovaný neměl ve věci úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný je povinen zaplatit úspěšnému žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 1279,30 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta žalobce. Tato částka je určena vyhláškou č. 177/1996 Sb., (advokátním tarifem) za 1 úkon právní služby 1 000 Kč [§ 11 odst. 1 písm. d)] a náhradu hotových výdajů ve výši 75 Kč a dále pak dle § 57 odst. 2 s. ř. s. částkou odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je zástupce žalobce jako plátce této daně povinen z odměny za zastupování a z náhrady odvést.

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

V Brně dne 8. února 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu