



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce W. Q., zastoupeného JUDr. Miroslavem Nyplem, advokátem se sídlem Hradec Králové, Dukelská 15, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 3. 2004, čj. 5206/110/2003-Ve a čj. 5207/110/2003-Ve, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 12. 2004, čj. 31 Ca 119/2004-31,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 12. 3. 2004 žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu ze dne 17. 6. 2003, čj. 16023/03/240970/2635, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1996 ve výši 67 640 Kč.

Rozhodnutím z téhož dne žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu ze dne 17. 6. 2003, čj. 16024/03/240970/2635, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1997 ve výši 243 784 Kč.

Žalobce se žalobami ze dne 10. 5. 2004 domáhal zrušení shora uvedených rozhodnutí žalovaného a finančního úřadu. Krajský soud spojil usnesením ze dne 16. 12. 2004 řízení o obou žalobách ke společnému projednání.

Žalobce namítal, že dne 13. 11. 2000 Finanční úřad (dále též „finanční úřad“) zahájil u žalobce daňovou kontrolu roku 1996, 1997, 1998 a 1999; přitom žalobci sdělil, že kontrolu zahajuje v souladu se Smlouvou o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německo v oboru daní z příjmů a majetku, a to na základě žádosti německé strany v souvislosti s kontrolou u společnosti A. GmbH. Podle finančního úřadu „bylo zjištěno, že tato firma v letech 1996 a 1997 vyplácela české společnosti N. s. r. o. – panu Q. – provize za zprostředkování dodávek zboží (výrobků z brambor). Provize byly uhrazeny dne 27. 9. 1996 ve výši 9527,64 DEM bankovním převodem, a v roce 1997 pak částka 33 277,12 DEM rovněž uhrazena bankovním převodem.“ Daňová kontrola žalobce byla ukončena projednáním zprávy o výsledku daňové kontroly dne 4. 6. 2001 s tím, že „nebylo shledáno rozdílů oproti údajům uvedených v daňovém přiznání“, přičemž se jednalo o daň z příjmů fyzických osob za roky 1996 - 1999.

Dne 6. 8. 2002 finanční úřad u žalobce zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1996 a 1997. Finanční úřad kontrolu vymezil jako „zahájení daňové kontroly dle § 16 zákona na základě nových skutečností – výměny informací mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německo dle Smlouvy o zamezení dvojího zdanění ve věci vyplacení provizí firmou A. GmbH, A. B. 54, R. za zprostředkování dodávek zboží“. Druhá daňová kontrola byla zcela totožná s částí první daňové kontroly, a to pokud se jedná o kontrolované zdaňovací období, a zcela totožná s předmětem první daňové kontroly, pokud se jedná o druh kontrolované daně a skutečnosti, které k provedení kontroly vedly. Finančnímu úřadu - jak žalobce tvrdí - nebyly známy žádné nové skutečnosti, které mohly vést k zahájení opakované daňové kontroly, a toto zahájení bylo proto nepřípustné; finanční úřad nebyl oprávněn opakovanou kontrolu provést, tím méně pak na jejím základě žalobci doměřit daň. Žalobce dále finančnímu úřadu vytkl porušení § 2 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“) provedením místního šetření, o němž žalobce neinformoval, dále namítl, že daň byla vyměřena po uplynutí lhůty stanovené § 47 odst. 1 d. ř., a konečně konstatoval, že žalovaný v rozporu s ustanovením § 16 odst. 8 d. ř. nepřihlédl k žalobcem předloženému potvrzení o vyplacení částky 13 477 DEM žalobcem společností N. s. r. o.

Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem napadeným poté kasační stížností.

Soud rozsudek odůvodnil tím, že při zahájení daňové kontroly je na jedné straně třeba přesně vymezit její předmět, aby se předešlo pochybnostem o tom, zda při další daňové kontrole nevzniká obdoba překážky věci pravomocně rozhodnuté. Zjistí-li však správce daně, že vyšly najevo nové skutečnosti, opravňuje jej tato okolnost k zahájení další daňové kontroly, přičemž daňovému subjektu musí být sdělen zcela konkrétně důvod a cíl. V posuzované věci byla předmětem kontroly

zdaňovací období let 1996 a 1997, která byla podrobena kontrole již v roce 2000. U žalobce bylo přitom zjišťováno, zda mu byly vyplaceny provize za zprostředkování zboží, jejichž výše byla přesně specifikována. V průběhu první kontroly vycházel správce daně z tvrzení žalobce, že provizi neobdržel, a dále z příjmů obsažených na jeho podnikatelském účtu v České republice. Současně správce daně ověřil, že odměny nebyly vyplaceny ani na účet společnosti N. s. r. o. Poté, s cca dvouletým odstupem, předložil německý daňový orgán správci daně faktury na provize, vystavené žalobcem dne 24. 9. 1996 a 14. 10. 1997, s žádostí žalobce o otevření bankovního účtu u německé banky. Krajský soud tato zjištění hodnotil jako nové skutečnosti, neznámé správci daně v průběhu první daňové kontroly, a shledal je tedy důvodem k zahájení kontroly nové.

Také další námitky krajský soud nepřijal. Konstatoval, že místní šetření bylo provedeno podle § 15 odst. 1 d. ř. První daňovou kontrolou došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období let 1996 a 1997, a to i za situace, kdy kontrola nebyla ukončena vydáním platebního výměru. Co do námitky ohledně snížení základu daně o částku 13 477 DEM krajský soud uzavřel, že nebylo prokázáno její předání společnosti N. s. r. o.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, jejíž důvody shledal v nesprávném právním posouzení věci krajským soudem a v nedostatečném odůvodnění jeho rozhodnutí (§ 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.).

Krajskému soudu vytkl, že nesprávně hodnotil podmínky pro zahájení opakované daňové kontroly. Správce daně zahájil opakovanou daňovou kontrolu, aniž by mu byly známy nové skutečnosti. Správce daně měl při zahájení opakované daňové kontroly k dispozici listiny (kopie faktur zaslaných německou daňovou správou), které mohly prokázat, že žalobci byla v letech 1996 a 1997 vyplacena provize ve výši 9527,64 DEM a 33 277,12 DEM. Tato skutečnost však byla správci daně známa již při první kontrole, která byla právě z tohoto důvodu zahájena. Listiny samotné pak nejsou novými skutečnostmi, v řízení mohou posloužit pouze jako důkazy k prokázání skutečností. Předmětem obou kontrol tak byla totožná skutečnost, a to příjem provizí stěžovatelem v letech 1996 a 1997. Žádná nová skutečnost správci daně při zahájení druhé daňové kontroly známa nebyla, anebo ji v protokolu o jejím zahájení neuvedl.

Dále namítl, že se krajský soud vůbec nevypořádal s námitkou, podle které měl správce daně konkrétní nové skutečnosti, na něž je kontrola zaměřena, stěžovateli sdělit již ve vymezení předmětu druhé daňové kontroly, tj. při jejím zahájení. Existence nových důkazů v téže věci by mohla být pro správce daně důvodem k postupu podle § 54 a § 55 d. ř., nikoliv k opakování téže daňové kontroly.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Ve svém vyjádření uvedl, že v žalobou napadených rozhodnutích zdůvodnil svůj postup a na svých závěrech trvá.

Kasační stížnost není důvodná. O jejích důvodech Nejvyšší správní soud uvážil:

Stěžovatel se ve své námitce nepřípustnosti opakované daňové kontroly v posuzované věci odvolával na judikaturu Ústavního soudu.

Judikatura Ústavního soudu obecně ve svých závěrech nepopírá právo správce daně provádět daňovou kontrolu, a to i opakovaně; z předmětu této opakované kontroly však musí být jednoznačně patrné, že její zaměření není totožné s předmětem předcházející daňové kontroly, resp. správce daně musí uvést, jaké důvody či skutečnosti, případně i dříve neznámé ho k takovému postupu vedou (nález č. 64/2003 Sb. ÚS). V opačném případě se jedná o obdobu věci rozhodnuté, zakládající překážku řízení dle § 27 odst. 1 písm. e) d. ř. Ústavní soud připustil opakování kontroly za předpokladu, že se objeví skutečnosti, které správci daně v době předchozí daňové kontroly nebyly známy, bude-li kontrola provedena v rozsahu bezprostředně souvisejícím s těmito zjištěními (nález č. 63/2003 Sb. ÚS).

Nejvyšší správní soud v dosavadní judikatuře (např. v rozsudku ze dne 15. 9. 2005, čj. 5 Afs 223/2004 - 89)¹ vyložil, že správce daně není oprávněn opakovat daňovou kontrolu kdykoli; nepostačí, vymezí-li její obsah odlišně od kontroly předchozí a poukáže-li na nové najevo vyšlé skutečnosti, a to ani při dodržení lhůt v ustanovení § 47 d. ř. Při opakování daňové kontroly musí totiž respektovat také ostatní zákonná ustanovení, která limitují možnost změny již vyměřené daně.

Nejvyšší správní soud v nyní posuzované věci neshledal důvodu odchýlit se od svého shora uvedeného právního závěru, podle kterého provedení daňové kontroly, či sepsání zprávy o ní, nezakládá obdobu překážky věci rozhodnuté ve vztahu k opakované daňové kontrole. V podrobnostech lze na odůvodnění citovaného rozhodnutí odkázat.

Co do druhé části citovaného právního názoru, a závěru o nutnosti předchozího zkoumání podmínek pro obnovu řízení před opakováním daňové kontroly (ostatně, možností obnovy řízení argumentoval v nyní posuzované věci i stěžovatel), však je třeba nyní posuzovanou věc odlišit. Odlišení je založeno především na absenci rozhodnutí o vyměření nebo doměření daně, které by opakované daňové kontrole v nyní posuzované věci předcházelo. První daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za roky 1996 – 1999 byla ukončena zprávou o daňové kontrole ze dne 9. 5. 2001, čj. 261/01/240930/1055. Podle výsledku kontroly „nebylo shledáno rozdílů oproti údajům uvedeným v daňovém přiznání“. Zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 32 d. ř., a může být pouze jedním z možných důkazních prostředků ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 d. ř.

Podmínkou obnovy řízení, jako mimořádného opravného prostředku podle § 54 a násl. daňového řádu, je existence pravomocného rozhodnutí, kterým bylo řízení ukončeno. Nevyústila-li však první daňová kontrola ve vydání žádného rozhodnutí, nemůže být jeho existence podmínkou opakování kontroly.

¹ <http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=1265>

Nejvyšší správní soud se zabýval rovněž posouzením charakteru nesdělovaného rozhodnutí o vyměření daně (§ 46 odst. 5 d. ř.) z hlediska shora uvedených podmínek pro obnovu řízení a opakování daňové kontroly. V posuzované věci z daňových přiznání stěžovatele za zdaňovací období roku 1996 a 1997 a z údajů správcem daně tam vyznačených vyplývá, že daň byla vyměřena podle § 46 odst. 5 daňového řádu. Nejvyšší správní soud však dospěl k závěru, že takovéto vyměření daně nemůže být (za splnění dále rozvedených podmínek) bez předchozí obnovy řízení překážkou pro opakování daňové kontroly. Ve svém závěru vyšel z následující úvahy:

Ve smyslu ustanovení § 46 odst. 5 d. ř. v případech, kdy se vyměřená daň neodchyluje od daně uvedené v daňovém přiznání, nemusí správce daně daňovému subjektu (pokud o to výslovně nepožádá) sdělovat výsledek vyměření; v takovém případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání. Pokud by Nejvyšší správní soud přijal výklad nesdělovaného vyměření daně jako pravomocného rozhodnutí (ve smyslu ustanovení § 54 odst. 1 daňového řádu) bránícího bez předchozí obnovy řízení opakování daňové kontroly, musel by nutně dospět k závěru, že existence takového rozhodnutí bez předchozí obnovy řízení brání nejen opakování daňové kontroly, ale i daňové kontrole jako takové. Tato interpretace by zároveň prakticky popřela možnost dodatečného vyměření daně podle § 46 odst. 7 d. ř., neboť i to by bylo podmíněno předchozí obnovou řízení.

Proto - stejně jako nesdělované vyměření daně nebránilo provedení daňové kontroly - není (i bez předchozí obnovy řízení) ani překážkou opakování daňové kontroly, jestliže výsledky předchozí daňové kontroly nevyústily ve vydání rozhodnutí.

Uvedený závěr neznamena, že opakování daňové kontroly je vždy bez dalšího přípustné, nebylo-li po provedení daňové kontroly o daňové povinnosti rozhodnuto. Daňová kontrola je jedním z nástrojů, které správce daně v rámci správy daně ve smyslu § 1 odst. 2 d. ř. má k dispozici pro naplnění cíle daňového řízení. Tohoto cíle však nelze dosahovat, aniž by byly brány na zřetel zásady daňového řízení vymezené v § 2 d. ř. Správce daně proto musí jednat vždy v souladu se zákony, musí rovněž 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; správce daně je povinen řídit se i ostatními zásadami právního řádu, o něž se opírá mj. ústavní ochrana práv.

Na základě výše uvedených úvah dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že nelze dovodit absolutní možnost správce daně provádět opakování daňové kontroly kdykoli. Ve shora citovaném rozhodnutí ze dne 15. 9. 2005, čj. 5 Afs 223/2004 - 89,

Nejvyšší správní soud uzavřel, že před opakováním daňové kontroly je správce daně povinen zkoumat, zda lze změny již vyměřené daně dosáhnout za použití mimořádných opravných prostředků, a teprve po formální obnově řízení přistoupit k opakování daňové kontroly. Nejvyšší správní soud v nyní posuzované věci doplňuje, že i když výsledky první daňové kontroly (ve vztahu k určité dani a určitému zdaňovacímu období) nevyústily ve vydání rozhodnutí, a obnova řízení, v němž by k opakování daňové kontroly došlo tak z podstaty věci není možná, lze daňovou kontrolu (ve vztahu k téže dani a témuž zdaňovacímu období) opakovat pouze za splnění podmínek obdobných podmínkám obnovy řízení. Jakkoliv tedy neexistence pravomocného rozhodnutí mezi první a opakovanou daňovou kontrolou neumožňuje postupovat cestou obnovy řízení před opakováním daňové kontroly, neznamená ani vyloučení možnosti opakovat daňovou kontrolu. I za popsané situace ovšem provedení opakované daňové kontroly podléhá určitým omezením.

Opakovaná daňová kontrola pak není vázána na předchozí formální obnovu řízení, v jehož rámci by mohla být provedena, správce daně je však přesto povinen zkoumat splnění podmínek obdobných těm, které by za existence pravomocného rozhodnutí mohly vést k obnově řízení. Typicky tak zahájení opakované daňové kontroly za popsaného stavu nevybočí ze zákonných mezí, bude-li kontrola opakována za existence nových skutečností nebo důkazů, které bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně nemohly být uplatněny již dříve apod. (srov. ustanovení § 54 odst. 1 d. ř.). Zejména z ustanovení § 16 odst. 1 d. ř. je nutno dovodit, že při zahájení daňové kontroly musí být vymezen také předmět daňové kontroly, a to tak, aby z tohoto vymezení bylo jednoznačně patrné, čeho se bude daňová kontrola týkat. V případě opakování daňové kontroly za splnění shora uvedených podmínek musí být jejich naplnění z vymezení daňové kontroly rovněž zjevné.

Existenci listin (kopií faktur a žádosti o otevření účtu) vedoucí k zahájení opakované daňové kontroly v posuzované věci Nejvyšší správní soud považuje za důvod, který k opakování daňové kontroly mohl vést, a to zejména za situace, kdy existence těchto listin správci daně v průběhu první daňové kontroly nebyla známa. Skutečnost, že krajský soud uvedené listiny označil jako nové skutečnosti, nikoliv důkazy, nezpůsobuje vadu, jež by vedla k nezákonnosti napadeného rozsudku. Pouze na okraj se poznamenává, že novou skutečností, která správci daně v průběhu první daňové kontroly známa nebyla, jak z obsahu správního spisu vyplývá, je fakt, že příjem, který byl předmětem dodatečného zdanění, byl žalobcem inkasován na účtu ve Spolkové republice Německo.

Jak z obsahu správního spisu vyplývá, správce daně stěžovateli při ústním jednání zahajujícím opakovanou daňovou kontrolu dne 6. 8. 2002 nejen odůvodnil zahájení daňové kontroly (daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 a 1997) novými skutečnostmi (výměnou informací mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německo dle Smlouvy o zamezení dvojího zdanění ve věci vyplacení provizí firmou A. GmbH, A. B. 54, R., za zprostředkování dodávek

zboží), ale zároveň mu předložil kopie žádosti o otevření účtu a dvou fakturací (ze dne 24. 9. 1996 na částku 9527,64 DEM a ze dne 14. 10. 1997 na částku 33 277,12 DEM). To je dostatečné vymezení opakované daňové kontroly, a to i ve vztahu ke kontrole původní. Opakování daňové kontroly v tomto případě není nezákonné.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani stížní námitce, podle které se krajský soud nevypořádal s námitkou, že správce daně měl konkrétní nové skutečnosti, na něž je kontrola zaměřena, stěžovateli sdělit již ve vymezení předmětu druhé daňové kontroly, tj. při jejím zahájení. Ze shora uvedeného odůvodnění je zjevné, že námitka není věcně důvodná. Krajský soud hodnotil postup správce daně při zahájení daňové kontroly u stěžovatele dne 6. 8. 2002, včetně skutečností stěžovateli sdělených a listin stěžovateli předložených (srov. str. 4, odst. 4 a 5 a str. 5 odst. 1 rozsudku krajského soudu) jako zákonný. Nejvyšší správní soud s odkazem ke svým závěrům považuje odůvodnění rozsudku krajského soudu za dostatečné a přesvědčivé, a stížní námitku proto za nedůvodnou. Kasační stížnost není důvodná, proto ji Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu k žalovanému má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití § 120 s. ř. s. Žalovaný, který byl ve sporu zcela úspěšný, by měl právo na náhradu nákladů řízení, ty mu však nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 24. března 2006

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu