

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Ladislava Hejtmánka a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **A. B.,** zast. JUDr. Vlastimilem Roubalem, advokátem se sídlem v Přerově, Žerotínovo náměstí 15, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě,** se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 8. 2005, č. j. 22 Ca 350/2004 - 35,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Žalobkyně (dále také jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížností napadla shora uvedený pravomocný rozsudek krajského soudu, kterým byla zamítnuta její žaloba proti třem rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 6. 2004, č. j. 15634/110/2003, 15816/110/2003 a 15817/110/2003, přičemž zároveň bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení. V daňovém řízení byla žalobkyni na základě výsledku daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob – za zdaňovací období roku 1998 ve výši 90 920 Kč, za zdaňovací období roku 1999 ve výši 3 195 Kč, a za zdaňovací období roku 2000 ve výši 24 280 Kč.

Stěžovatelka napadla rozsudek v celém rozsahu a domáhala se jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Důvod kasační stížnosti vymezila podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť nesouhlasila s právním názorem krajského soudu. Konkrétně uvedla, že nesouhlasí s tím, že by výzvy vydané správcem daně v průběhu daňové kontroly měly všechny náležitosti podle ust. § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní

a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“), neboť daňový subjekt vyzývají podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní, a nikoliv ve spojení s ust. § 16 tohoto zákona.

Stěžovatelka dále uvedla, že pokud správce daně po vydání rozhodnutí o ověření neplatnosti dodatečných platebních výměrů ze dne 18. 4. 2003 v kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 až 2000 pokračoval a o výsledku dodatečných zjištění sepsal dodatek ke zprávě č. 57/2003 o výsledku daňové kontroly, pak s takovým postupem nesouhlasí. Ověřit neplatnost již vydaných dodatečných platebních výměrů lze pouze z důvodů chybějících podstatných náležitostí vymezených v ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní. Platební výměry tyto náležitosti obsahovaly, a proto jejich neplatnost neměla být ověřena. Vydáním dodatečných platebních výměrů ze dne 18. 4. 2003 pak byla daňová kontrola ukončena a její další pokračování bylo v rozporu se zákonem. Zpráva o daňové kontrole ze dne 10. 3. 2003 a č. 57/2003 je podle názoru stěžovatelky nepřezkoumatelná, neboť podle nálezu Ústavního soudu č. 121/01 i ust. § 32 odst. 2, 3 a § 46 odst. 7 zákona o správě daní musí být ze zprávy o daňové kontrole (pokud na jejím základě je vydán dodatečný platební výměr) seznatelné závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu. Podle názoru stěžovatelky tak ve zprávě o daňové kontrole musí být uvedeny důkazní prostředky, na základě kterých správce daně dospěl k závěru uvedenému ve zprávě a musí zde být obsaženo vypořádání se správce daně s důkazními prostředky, ustanovení právních předpisů, které daňový subjekt porušil a úvahy správce daně ohledně hodnocení důkazů podle ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní. Podle názoru stěžovatelky tomu v případě předmětné kontroly „evidentně nebylo“, aniž by stěžovatelka toto své tvrzení nějak podrobněji rozvedla. Pouze uvedla, že o tom svědčí v dodatku ke zprávě vyslovený závěr, že „výpočet a stanovení základu daně za roky 1999 a 2000 zůstávají stejné, tak jak jsou uvedeny ve zprávě č. 57/2003“. Proto je zřejmé, že se správce daně nevypořádal s námitkou stěžovatelky uvedenou v jejím vyjádření ze dne 17. 4. 2003.

Stěžovatelka dále uvedla, že ze zprávy vyhotovené pracovníky správce daně není jednoznačně evidentní, že by se správce daně zabýval posuzováním důkazů v souladu s ust. § 31 zákona o správě daní i ust. § 2 odst. 3 téhož zákona. V této souvislosti stěžovatelka poukázala na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 28. 5. 1996, č. j. 6 A 561/94 - 22, ohledně hodnocení důkazů a odůvodnění této myšlenkové úvahy. Správní orgán se musí vypořádat se všemi důkazními prostředky, ne si vybrat pouze některé a pominout ty, které svědčí ve prospěch daňového subjektu. S důkazy pak musí být daňový subjekt seznámen, aby se k nim mohl vyjádřit, k čemuž v případě stěžovatelky nedošlo. Podle jejího názoru o tomto postupu svědčí skutečnost, že správce daně v první fázi postupoval podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní, a v druhé fázi přešel na ust. § 31, co je podle jejího názoru podle zákona o správě daní nepřípustné. Stěžovatelka pak dále pouze obecně bez jakékoliv konkrétní výtky uvedla, že správci daně nerespektovali ust. § 2 odst. 1 a § 2 odst. 3 zákona o správě daní. Dále stěžovatelka nesouhlasila s tím, že datum podpisu je datem vydání rozhodnutí, přičemž odkázala na nijak neupřesněnou judikaturu soudů.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Napadeným rozsudkem byla žaloba žalobkyně proti třem shora uvedeným rozhodnutím žalovaného zamítnuta a bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení (rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 8. 2005, č. j. 22 Ca 350/2004 - 35). V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že v řízení o žalobě na přezkoumání rozhodnutí

žalovaného ze dne 16. 6. 2004 o dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1998 až 2000 se nemůže zabývat otázkou zákonnosti rozhodnutí Finančního úřadu v Novém Jičíně ze dne 5. 5. 2003 (jímž byla k odvolání žalobkyně ověřena neplatnost původně vydaných dodatečných platebních výměrů). Toto rozhodnutí nabylo právní moci (žalobkyně se proti němu neodvolala) a následně bylo řízení o odvolání žalobkyně proti těmto zrušeným platebním výměrům zastaveno (i toto rozhodnutí nabylo právní moci, neboť se proti němu žalobkyně neodvolala). Proti rozhodnutí správce daně o ověření neplatnosti dodatečných platebních výměrů žalobkyně žalobu nepodala, a proto se krajský soud nemohl jejími námitkami proti takovému rozhodnutí v tomto řízení zabývat. Krajský soud dále k výzvám správce daně ze dne 17. 2. 2003 a 20. 2. 2003 uvedl, že tyto výzvy obsahují veškeré náležitosti podle ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní, přičemž je v souladu se zákonem, když správce daně vydal tyto výzvy v průběhu daňové kontroly (krajský soud odkázal při této své argumentaci na ust. § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní). Dále krajský soud neshledal důvodnou další žalobní námitku, která se týkala sepisu dodatku ke zprávě o daňové kontrole. Krajský soud uvedl, že zákon o správě daní takový postup nijak nevylučuje. Správce daně s žalobkyní tento dodatek ke zprávě řádně dne 6. 8. 2003 projednal, přičemž se v něm vypořádal s námitkami žalobkyně obsaženými v jejím vyjádření k původní zprávě, akceptoval její námitky ke stanovení daně za rok 1998 podle pomůcek a namísto stanovení daně podle pomůcek stanovil daň dokazováním na základě dodatečně zrekonstruované a doložené inventury. Právo žalobkyně podle ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní vyjádřit se k výsledku daňové kontroly tak bylo respektováno. Ve zprávě o daňové kontrole a jejím dodatku správce daně podrobně odůvodnil, jakým způsobem dospěl ke stanovení základu daně i na základě jakých důkazů ohledně zjištění výše průměrné obchodní přirážky v maloobchodě v roce 1998 a 1999, přičemž tato zpráva i její dodatek mají všechny náležitosti podle ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní. Pokud i po projednání této zprávy a jejího dodatku a po vydání dodatečných platebních výměrů nebylo žalobkyni zřejmé, co je důvodem dodatečného vyměření daně, mohla využít svého oprávnění podle ust. § 32 odst. 9 zákona o správě daní. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dále uvedl, že žalovaný neporušil ust. § 50 odst. 7 věta druhá zákona o správě daní, neboť jak z napadeného správního rozhodnutí, tak i ze zprávy o daňové kontrole ve znění jejího dodatku je zřejmé, že daňová povinnost za roky 1999 a 2000 byla stanovena dokazováním a na základě jakých důkazů. Žalobkyně v žalobě nijak nekonkretizovala své tvrzení o porušení ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní, neboť jediný konkrétně zmíněný důkazní prostředek (úřední záznam správce daně o použitých pomůckách) nakonec nebyl při stanovení daně použit.

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody podané kasační stížnosti (ust. § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), když neshledal skutečnosti, k nimž by musel přihlédnout ze své úřední povinnosti (ust. § 109 odst. 3 s. ř. s.), důvodnost podané kasační stížnosti posoudil takto.

V první stížní námitce nesouhlasí stěžovatelka s právním názorem krajského soudu, že výzvy správce daně mají všechny zákonné náležitosti, neboť podle jejího názoru tím, že na těchto výzvách není uveden odkaz na ust. § 16 zákona o správě daní, se jedná o nicotná rozhodnutí podle ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní. Nejvyšší správní soud souhlasí s právním názorem krajského soudu a tuto stížní námitku považuje za nedůvodnou. Jak vyplývá z ust. § 32 odst. 2 písm. d) základní náležitosti rozhodnutí jsou mj. výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění také částku a číslo účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacena. V daném případě stěžovatelka tvrdí, že v předmětných výzvách mělo být uvedeno i ust. § 16 zákona o správě

daní, a nikoliv pouze ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní, s takovým názorem však nelze souhlasit.

Jak bylo shora uvedeno, základní náležitostí rozhodnutí je mj. uvedení právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Jak vyplývá ze stížní námitky, právní předpis v těchto výzvách uveden byl. Uvedení ust. § 16 zákona o správě daní by tak bylo nadbytečné, neboť postup podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní dostatečně vymezuje zákonný rámec, který obsahově určuje, k čemu byla stěžovatelka vyzvána (tedy k tomu, aby prokázala určitou skutečnost). Obsahově tak byla uložená povinnost dostatečně jasně vymezena s ohledem na příslušné znění právního předpisu a stěžovatelka tak nemohla mít v tomto směru žádné pochyby.

V další stížní námitce stěžovatelka uváděla, že dodatečné platební výměry, u nichž byla ověřena neplatnost, měly všechny zákonné náležitosti a proto neměla být ověřena jejich neplatnost, vydáním těchto platebních výměrů byla podle jejího názoru daňová kontrola ukončena a nemělo v ní být pokračováno. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že v tomto soudním řízení posouzení zákonných náležitostí těchto výzev není možné. Je nutné poukázat na skutečnost, že stěžovatelka s postupem správce daně byla srozuměna a souhlasila s ním, neboť se mu nebránila (nepodala odvolání proti rozhodnutím, které ověřily neplatnost dodatečných platebních výměrů, ani proti rozhodnutím, jimiž bylo z tohoto důvodu odvolací řízení ve věcech těchto platebních výměrů zastaveno). Proto se nyní, v řízení jiném, již stěžovatelka těchto svých práv, které včas neuplatnila, nemůže úspěšně domáhat, a krajský soud postupoval v souladu se zákonem, když k takovým žalobním námitkám nepřihlédl.

Stěžovatelka nesouhlasila s tím, že po projednání zprávy o daňové kontrole dne 7. 4. 2003 bylo dále v této kontrole pokračováno. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku zaujal názor, že takový postup zákon o správě daní nijak nevylučuje a pokud správce daně po vydání rozhodnutí o ověření neplatnosti dodatečných platebních výměrů ze dne 18. 4. 2003 v kontrole pokračoval a o výsledku svých zjištění sepsal protokol, který s žalobkyní projednal, postupoval podle zákona. Nejvyšší správní soud s takovým právním názorem krajského soudu souhlasí.

Daňová kontrola podle ust. § 16 zákona o správě daní je zvláštním druhem řízení, které musí být protokolárně zahájeno a ukončeno. Ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní mj. stanoví, že o výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole.

Ačkoliv obecně opakování daňové kontroly za stejné zdaňovací období a stejnou daň je možné pouze při dodržení příslušných zákonných podmínek (srov. k otázce opakované daňové kontroly nález Ústavního soudu ze dne 19. 2. 2003, sp. zn. III. ÚS 351/02, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, zveřejněný pod č. 868/2006 Sb. NSS), v daném případě se o žádné opakování daňové kontroly či zjišťování skutečností nad rámec této daňové kontroly nejednalo.

Zákon o správě daní ve svém ust. § 16 odst. 8 upravuje projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž projednáním této zprávy většinou daňová kontrola končí. Je však nutné poznamenat, že daňový subjekt má právo se k výsledku uvedeném zprávě vyjádřit (ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní), a pokud tohoto svého práva využije, musí na to odpovídajícím způsobem reagovat správce daně. V dané věci je z obsahu správního spisu patrné, že stěžovatelka se ke zprávě o daňové kontrole vyjádřila svým podáním

ze dne 17. 4. 2003, v němž nesouhlasila se závěry uvedenými v této zprávě. Z obsahu správního spisu je patrné, že správce daně na základě tohoto vyjádření stěžovatelky ověřil neplatnost mezitím vydaných dodatečných platebních výměrů a vyzval podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní stěžovatelku k předložení evidence zásob zboží k 31. 12. 1998. Poté správce daně se stěžovatelkou projednal dodatek ke zprávě o daňové kontrole a následně vydal dodatečné platební výměry. Jak vyplývá z tohoto dodatku ke zprávě o daňové kontrole, správce daně v něm uvedl nové skutečnosti, které vyplynuly po projednání původní zprávy o daňové kontrole, za zdaňovací období roku 1998 a které se opírají o nesouhlas stěžovatelky s původními zjištěními uvedenými ve zprávě o daňové kontrole, a za toto zdaňovací období stanovil daň dokazováním (namísto původního stanovení daně podle pomůcek). Za zdaňovací období roku 1999 a 2000 správce daně odkázal na původní zprávu o daňové kontrole.

Ze shora uvedené vyplývá, že správce daně neprováděl opakovanou daňovou kontrolu či by nad rámec daňové kontroly zjišťoval skutečnosti, které měl zjistit v průběhu daňové kontroly, ale daným postupem reagoval na nesouhlas stěžovatelky se zjištěními uvedenými ve zprávě o daňové kontrole projednané se stěžovatelkou dne 7. 4. 2003. Takový postup správce daně je jediný možný, aby stěžovatelka mohla využít svého práva vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě (ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní). Proto v daném případě k žádnému porušení zákona o správě daní nedošlo, neboť správce daně pouze umožnil stěžovatelce využít jejího zákonného práva. Pro úplnost Nejvyšší správní soud odkazuje na publikované rozhodnutí, které skutkově a právně obdobný případ řešilo (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 27. 1. 2006, č. j. 59 Ca 14/2004 - 29, zveřejněný pod č. 838/2006 Sb. NSS).

Stěžovatelka nesouhlasila s právním názorem krajského soudu, že zpráva o daňové kontrole obsahuje všechny zákonné náležitosti, přičemž poukázala na nález Ústavního soudu č. 121/041. Nejvyšší správní soud poznamenává, že stěžovatelka vymezila tento stížní důvod natolik obecně a nekonkrétně, že k němu nelze v takto obecné rovině zaujímat stanovisko. Konkrétně pouze uvedla, že v dodatku ke zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že „výpočet a stanovení základu daně za roky 1999 a 2000 zůstávají stejné, tak jak jsou uvedeny ve zprávě č. 57/2003“. Podle jejího názoru je tak zřejmé, že se správce daně nevypořádal s její námitkou týkající se těchto zdaňovacích období, aniž by stěžovatelka upřesnila, o jaké konkrétní námitky se má jednat. Nejvyšší správní soud znovu uvádí, že tento stížní bod je natolik obecný, že k němu nelze v takto obecné rovině zaujímat stanovisko, zvláště poté, kdy krajský soud svůj právní závěr v napadeném rozsudku naprosto konkrétně odůvodnil.

Další stížní bod je velmi nekonkrétní, nejasný a nesrozumitelný. Stěžovatelka v něm tvrdí, že „ke všem důkazům, které vedou k formulaci závěrů správce daně, je oprávněn se daňový subjekt vyjádřit. Ze zprávy vyhotovené pracovníky správce daně tak jednoznačně není.“ Takové tvrzení je nesrozumitelné a není jasné, jakou skutečnost jím stěžovatelka krajskému soudu vytýká. Dále v tomto bodě uvádí, že správce daně se musí vypořádat se všemi důkazními prostředky a že s důkazy musí být daňový subjekt seznámen, aby se k nim mohl vyjádřit, a ne jak to bylo v případě stěžovatelky. Takováto formulace je však natolik obecná, že ji není možné přezkoumat. Nejvyšší správní soud pouze uvádí, že z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu je patrné, že krajský soud posuzoval, zda byla práva žalobkyně konkrétně v tomto správním řízení dodržena, a své závěry zcela konkrétně v odůvodnění vyjádřil. Stěžovatelka však tyto konkrétní závěry touto stížní námitkou nijak nenapadá a omezuje se pouze na obecné formulace. Pokud stěžovatelka uváděla, že podle jejího názoru je nepřípustné, aby správce daně v jedné fázi stanovil daň

podle pomůcek, a v druhé fázi přešel z tohoto postupu „na ustanovení § 31 co je dle zákona o správě daní nepřípustné“, je nutné pouze uvést, že tato formulace je naprosto nesrozumitelná a nejasná.

V posledním stížním bodě stěžovatelka uvedla, že podle jejího názoru „nelze akceptovat posouzením právní otázky k námitce nicotnosti napadených rozhodnutí z důvodu neuvedení data podpisu rozhodnutí, kdy žalovaný uvádí, že datum podpisu rozhodnutí je dnem jeho vydání“. Nejvyšší správní soud pouze uvádí, že tuto žalobní námitku posoudil krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku na straně 6. Stěžovatelka v kasační stížnosti brojí proti právnímu názoru žalovaného, a nikoliv krajského soudu, který tuto žalobní námitku přezkoumal a zdůvodnil svůj právní názor, a proto by bylo nad rámec řízení o kasační stížnosti, aby se Nejvyšší správní soud k této námitce, která nesměřuje proti rozhodnutí krajského soudu, vyjadřoval. Pro úplnost Nejvyšší správní soud v této otázce odkazuje na zveřejněné rozhodnutí, které danou problematiku podpisu rozhodnutí a data jeho vydání vyčerpávajícím způsobem řeší a s nímž se Nejvyšší správní soud v této věci ztotožňuje (rozhodnutí č. 398/2004 Sb. NSS).

Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (ust. § 110 odst. 1 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ust. § 120 s. ř. s., kdy by k jejich náhradě měl právo ve věci úspěšný žalovaný, tomu však tyto náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 21. září 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu