

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **Ing. J. K.,** zastoupeného JUDr. Bedri Tomáškem, advokátem se sídlem Kolín IV., Politických vězňů 27, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze,** se sídlem Praha 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2005, č. j. 11 Ca 69/2003 - 54,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

III. Odměna advokáta JUDr. Bedri Tomáška **se určuje** částkou 2150 Kč. Tato částka bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 60 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalobce (dále též „stěžovatel“ nebo „daňový subjekt“) napadá shora označený rozsudek Městského soudu v Praze, kterým byl zamítnut jeho návrh na ustanovení zástupce a zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 8. 11. 2002, č. j. 9646/02-130, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Kolíně ze dne 12. 12. 2001, č. j. 92985/01/034914/1099 vyměřujícímu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí r. 1999 částku 12 879 Kč.

Krajský soud vyšel z názoru, že pronájem pozemků a staveb je podle § 25 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty od daně osvobozen. Podle § 20 odst. 1 téhož zákona je v takovém případě dána povinnost zkracovat nárok na odpočet daně stanoveným způsobem. Žalobce však neprokázal, že zkracoval nárok na odpočet daně, proto bylo doměření daně ve výši neoprávněně uplatněného (nekráceného) nároku důvodné.

Stěžovatel v kasační stížnosti napadá rozsudek městského soudu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a namítá, že správce daně přistoupil k doměření daně v rozporu se závěry kontroly provedené v r. 2001. Zpráva o kontrole sice konstatovala nedostatky, ale žádné nedoplatky mu nestanovila, s výjimkou částky 57 Kč. Správce daně zřejmě změnil své stanovisko v důsledku novelizace právních předpisů. Ze strany stěžovatele se jednalo pouze o formální pochybení, ve skutečnosti právo na uplatnění osvobození měl a kdyby je uvedl do daňového přiznání, nebyla by mu daň doměřena. Proto stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku městského soudu v celém rozsahu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na stěžovatelovo nepochopení důsledků osvobození plnění od daně. Nejde tedy o žádné „formální pochybení“, správce daně nezpochybnil, že se o plnění od daně osvobozená jednalo, důvodem doměření bylo, že stěžovatel nekrátil daň na vstupu, jak byl v takovém případě povinen. Daň mu také byla doměřena ve výši neoprávněně uplatněného nároku na odpočet. Rozhodnutí soudu považuje žalovaný za správné a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Stěžovatel sice výslovně uplatňuje pouze kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení), současně však poukazuje na vady řízení před správcem daně, což odpovídá kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (tedy vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit).

K rozhodným kasačním tvrzením je ve zprávě o kontrole provedené u stěžovatele Finančním úřadem v Kolíně č. j. 13713/01/034933/4154 (projednána 13. 2. 2001) k předmětnému zdaňovacímu období uvedeno, že daňový subjekt podle § 30 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty poskytoval pronájem nebytových prostor paní V. v objektu v H. ul. 435 v K., který je zahrnut do obchodního majetku. Osvobozené plnění neuváděl do daňového přiznání (ř. 31) za dané zdaňovací období a tím porušil ust. § 40 odst. 16 daňového řádu, tedy povinnost v daňovém přiznání vyčíslit plnění od daně osvobozená. Toto osvobozené plnění nepromítl koeficientem pro případné krácení nároku na odpočet podle § 20 odst. 1 cit. zákona. K předmětnému zdaňovacímu období jsou uvedeny doklady z 8. 2. 1999 a z 1. 3. 1999. Za rok 1999 je uveden souhrn osvobozeného plnění (ř. 31 DP) 344 900 Kč a současně je uvedeno, že za rok 1999 se doměřuje 0 Kč. V závěru zprávy je konstatováno, že je podkladem pro případné rozhodnutí finančního úřadu, jakož i k dalším opatřením ze zjištění vyplývajícím. Spis obsahuje i výzvy ke splnění důkazní povinnosti ze dne 9. 10. 2000 a ze dne 6. 11. 2000, přičemž v prvé je obecně konstatována nesplněná povinnost a ve druhé pak je výslovně uvedeno, že je nutné prokázat krácení daně na vstupu

koeficientem dle § 20 zákona, a jsou vyjmenována všechna zdaňovací období r. 1997, 1998, 1999.

Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu v Kolíně ze dne 12. 12. 2001, č. j. 92985/01/034914/1099 bylo na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí r. 1999 doměřeno 12 879 Kč. Stěžovatel v odvolání poukázal na skutečnost, že při kontrole s ním bylo sice projednáváno, že neuváděl osvobozené plnění do daňového přiznání, v této souvislosti mu však nebyl vyčíslen žádný doměrek. Žalovaný v odvolacím rozhodnutí poukázal na skutková zjištění s tím, že osvobození od daně podle § 30 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty znamená osvobození od daně na výstupu a ztrátu nároku na odpočet daně na vstupu ve vztahu k daným zdanitelným plněním. Podle § 20 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má plátce, který provádí vedle plnění podléhajících dani, u nichž má nárok na odpočet, i zdanitelná plnění, u nichž nárok na odpočet nemá, povinnost zkracovat nárok na odpočet daně. Zkrácený nárok se určí jako součin celkové daně na vstupu a koeficientu, který se vypočte jako podíl, v jehož čitateli je součet cen bez daně za uskutečněná zdanitelná plnění, u nichž vzniká nárok na odpočet a ve jmenovateli je celkový součet cen bez daně za všechna uskutečněná zdanitelná plnění v tomto zdaňovacím období, tedy i osvobozená podle § 25 zákona. Daňový subjekt v daňovém přiznání osvobozená plnění nevykázal, přesto, že je poskytoval, proto byl vyzván (výzva č. j. 81188/00/034933/4154 ze dne 9. 10. 2000) k prokázání, že byl podle § 20 zákona krácen nárok na odpočet za jednotlivá zdaňovací období r. 1997, 1998, 1999, případně k vysvětlení postupu, pokud ke krácení nedocházelo. Další výzvou (č. j. 90165/00/034933/4154 ze dne 6. 11. 2000) byl požadavek zopakován. Odpovědi (v rozhodnutí citovány) však byly nedostatečné, stejně tak jako nedošlo k předložení důkazních prostředků při jednání dne 22. 1. 2001. K odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že zpráva o kontrole chybný postup konstatovala a je z ní zjevné, že daň na vstupu byla uplatněna v nesprávné výši, proto bylo na jejím podkladě následně provedeno její doměření.

Rozhodnutí žalovaného napadl stěžovatel žalobou stojící na námitkách obdobných odvolacím (i kasačním), městský soud žalobu, jak shora uvedeno, zamítl.

Podstatou kasační námitky nesprávného právního posouzení je otázka, zda stěžovatel mohl uplatnit odpočet daně, aniž provedl krácení podle § 20 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty a aniž uváděl osvobozená plnění v daňovém přiznání. Podle § 30 odst. 3 [§ 25 odst. 1 písm. e)] zákona o dani z přidané hodnoty v rozhodném znění byl od daně osvobozen mj. i pronájem nebytových prostor. Uvést případné osvobození od daně v daňovém přiznání ukládá ust. § 40 odst. 16 daňového řádu - stěžovatel ani netvrdí, že by tuto povinnost splnil. Nárok na odpočet daně podle § 19 zákona o dani z přidané hodnoty se uplatňuje způsobem uvedeným v § 20 zákona [ostatně i v základních pojmech je odpočet daně vymezen jako daň na vstupu upravená popř. podle § 20 - § 2 odst. 2 písm. f) cit. zákona]. Podle § 20 odst. 1 zákona *má-li plátce příjmy nebo výnosy nejen za svá uskutečněná zdanitelná plnění, u nichž má nárok na odpočet daně, ale i za zdanitelná plnění osvobozená od daně podle § 25, u nichž nárok na odpočet daně nemá, je povinen zkracovat nárok na odpočet daně, pokud zákon nestanoví jinak. Poměrná část odpočtu daně se určí jako součin celkové daně na vstupu za příslušné zdaňovací období a koeficientu.* Jedná se o právní úpravu platnou v předmětném zdaňovacím období. Nelze proto stěžovateli přisvědčit v tom, že k doměření došlo v důsledku změny právní úpravy, ostatně ani žádnou konkrétní změnu zákona, která byla nesprávně v jeho případě užita, neoznačil. Stejně tak mu nelze přisvědčit v tom,

že neuvedení osvobozených plnění v daňovém přiznání bylo pouhou formální chybou. Jednalo se o zákonnou povinnost, která měla přímý dopad na výši nároku na odpočet. Rozhodné pro doměření daně pak není neuvedení osvobozeného plnění v daňovém přiznání samo o sobě, ale právě to, že nebyl krácen nárok na odpočet, který není odvislý od formálního vykázání osvobozeného příjmu, ale který je fakticky spojen s takovým příjmem. O tom, že by odpočet byl prováděn, nebylo v řízení nic doloženo, stejně jako to ani stěžovatel netvrdil. Jeho názor, že na osvobození měl nárok i bez uvedení osvobozených příjmů v daňovém přiznání, nikdo nevyvrací, s osvobozením je však spojena povinnost krácení nároku na odpočet, ta však splněna nebyla. Nesprávné posouzení právní otázky soudem zjištěno nebylo, kasační námitka podle § 103 odst. l písm. a) s. ř. s. dána není.

K námitce rozporu dodatečného platebního výměru se závěry zprávy o kontrole je třeba poukázat na ust. § 16 odst. 8 daňového řádu, podle něhož pracovník správce daně sepíše o výsledku zjištění zprávu o kontrole. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Není tedy povinností správce daně učinit dodatečný platební výměr součástí zprávy o kontrole. Zprávu o kontrole je pak třeba chápat jako souhrn relevantních kontrolních zjištění, který je podkladem pro další postup správce daně, je-li na místě. Ostatně i ust. § 16 odst. 1 daňového řádu za cíl daňové kontroly označuje prověření daňového základu a jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně, nikoliv tedy přímo stanovení daně. V daném případě zpráva o kontrole obsahovala zjištění o nesprávném postupu daňového subjektu včetně právního posouzení, k odstranění pochybností o správnosti jeho postupu byl v průběhu kontroly i opakovaně vyzýván, aniž ovšem cokoliv relevantního doložil či tvrdil. Zpráva o kontrole je při rozhodování správce daně jedním z důkazních prostředků (§ 31 odst. 4 daňového řádu), není ovšem pro rozhodnutí závazná. Proto skutečnost, zda je ve zprávě o kontrole správně vyčíslen důsledek zjištěného nesprávného postupu, nemá vliv na možnost vydání dodatečného platebního výměru, v němž je teprve výše daně správně stanovena.

K námitce rozporu dodatečného platebního výměru se závěry zprávy o kontrole je třeba poukázat na ust. § 16 odst. 8 daňového řádu, podle něhož pracovník správce daně sepíše o výsledku zjištění zprávu o kontrole. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Není tedy povinností správce daně učinit dodatečný platební výměr součástí zprávy o kontrole. Zprávu o kontrole je pak třeba chápat jako souhrn relevantních kontrolních zjištění, který je podkladem pro další postup správce daně, je-li na místě. Ostatně i ust. § 16 odst. 1 daňového řádu za cíl daňové kontroly označuje prověření daňového základu a jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. V daném případě zpráva o kontrole obsahovala zjištění o nesprávném postupu daňového subjektu včetně právního posouzení, k odstranění pochybností o správnosti jeho postupu byl v průběhu kontroly i opakovaně vyzýván, aniž ovšem cokoliv relevantního doložil či tvrdil. Samotná kontrola není rozhodovacím procesem, zpráva o kontrole je při následném rozhodování správce daně jedním z důkazních prostředků (§ 31 odst. 4 daňového řádu), není ovšem pro rozhodnutí závazná. Proto skutečnost, že ve zprávě o kontrole není správně vyčíslen důsledek zjištěného nesprávného postupu, nemá vliv na možnost vydání dodatečného platebního výměru, v němž je teprve výše daně stanovena. Zpráva o kontrole může být zpochybněna či vyvrácena jinými důkazy; v daném případě ovšem jiný důkazní prostředek předložen nebyl, ani správce daně jiné důkazy neprováděl. Nebyl tedy stěžovatel zkrácen na možnosti seznámení s důkazy, které byly

podkladem rozhodnutí. Jediným důkazem totiž byla daňová kontrola, která byla dostatečným podkladem pro závěr o nesprávnosti postupu daňového subjektu, přičemž vyjádření rozdílu na dani a její doměření bylo pouhým výsledkem matematického propočtu.

Nejvyšší správní soud tedy vážil i skutečnost, zda stěžovatel nebyl na svých právech krácen tím, že zpráva neobsahovala správné vyčíslení doměřené daně, k němuž by se mohl při projednání vyjádřit, a tak lépe chránit svá práva, dospěl však k závěru, že nikoliv. Jak v průběhu kontroly tak i zprávou byl daňový subjekt seznámen se zjištěnými skutečnostmi, ostatně skutková zjištění ani nevyvrací. Výslovná vědomost o důsledku porušení povinností a nesprávného postupu v podobě doměření daně v konkrétní výši obecně jistě může vést k vyjádření (či doložení důkazů), které by bylo pro rozhodnutí relevantní, v daném případě to však nelze předpokládat (a stěžovatel to ani netvrdí). Daň byla pravomocně doměřena až rozhodnutím žalovaného, stěžovatel v odvolání podávaném již se znalostí konkrétní výše doměřené daně uplatnil jen námitky výše uvedené, s nimiž se žalovaný řádně vypořádal. Pokud daňový subjekt tvrdí, že na základě provedené kontroly nepředpokládal doměření daně, a naopak mohl předpokládat, že daňová povinnost, tak, jak ji vykázal v daňovém přiznání je správná, je třeba poukázat na institut sdělení rozdílů podle § 32 odst. 9 daňového řádu, který slouží k odstranění podobných nejasností a kterého daňový subjekt nevyužil. Ostatně z obsahu odvolacích námitek vznesených proti dodatečnému platebnímu výměru je zřejmé, že daňovému subjektu byl znám důvod doměření daně, že o něm neměl pochybnost, ovšem zastával názor, že pouze formálně porušil povinnost uvedení osvobozených příjmů do daňového přiznání, že splňoval podmínky pro osvobození a za nerozhodné zřejmě považoval důsledky osvobození ve vztahu k odpočtu.

Namítá-li tedy stěžovatel, že správce daně porušil ustanovení o řízení, nelze mu přisvědčit. Vyčíslení rozdílu na dani je sice ve zprávě o kontrole obvyklé a žádoucí, nejde však o opomenutou zákonnou náležitost zprávy. V daném případě ani neuvedení (či nesprávné uvedení) rozdílu na dani ve zprávě nemohlo mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí, což je podmínkou toho, aby porušení procesního postupu vedlo ke zrušení rozhodnutí soudem. Městský soud proto nepochybil, když z tohoto důvodu rozhodnutí žalovaného nezrušil. Není tak naplněn ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že 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 žalovanému náklady řízení nevznikly; proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává náhrada nákladů řízení o této kasační stížnosti.

Stěžovateli byl pro řízení o kasační stížnosti ustanoven zástupcem advokát; v takovém případě platí hotové výdaje a odměnu za zastupování stát (§ 35 odst. 7, § 120 s. ř. s.). Nebylo však možno vycházet z vyúčtování předloženého advokátem, který požadoval částku 3650 Kč s poukazem na ust. § 11 vyhl. č. 484/2002 Sb. (poznámka soudu: zřejmě mínil z. č. 484/2000 Sb.), tedy předpisu, který při určení odměny v tomto řízení užít nelze. Soud proto určil odměnu advokáta částkou 2 x 1000 Kč za dva úkony právní služby - převzetí a příprava věci a 2 x 75 Kč na úhradu hotových výdajů, v souladu s § 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. b), d), § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění pozdějších

předpisů, celkem 2150 Kč. Tato částka bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do šedesáti dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

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

V Brně dne 11. dubna 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu