



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudů Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně **J. R.**, právně zastoupené JUDr. Michalem Hráským, advokátem v Praze 5, Ostrovského 911/30, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 12. 2005, č. j. 7 Ca 241/2003 - 22,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**

II. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2003, č. j. FŘ - 995/11/03; tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 147481/02/003911/7695, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 3 dne 30. 9. 2002, na jehož základě byla právnímu předchůdci žalobkyně Janu Richterovi dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1999 dle pomůcek.

V odůvodnění svého rozsudku městský soud především odmítl tvrzení stěžovatelky, že v projednávané věci nebyly dány podmínky pro aplikaci daňových pomůcek. Uvedl, že stěžovatelka nikterak nepopírá, že správci daně nepředložila účetnictví za zdaňovací období roku 1999. Důvody, které tuto situaci vyvolaly, jsou přitom právně irelevantní, neboť povinnost daňového subjektu prokázat správci daně svá tvrzení je konstruována

objektivně (§ 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „daňový řád“). Správce daně stěžovatelku ke splnění její důkazní povinnosti vyzval a poskytl jí k tomu přiměřený prostor; bylo pak jen na ní, aby vyvinula v tomto směru aktivitu (např. provedením rekonstrukce účetnictví). Za situace, kdy stěžovatelka svoji důkazní povinnost, uloženou jí § 31 odst. 9 daňového řádu, nesplnila, byly naplněny podmínky ustanovení § 31 odst. 5 cit. zákona pro stanovení daně dle pomůcek. V postupu správce daně přitom soud nenašel jakékoli vybočení z mezí správního uvážení nebo nesplnění podmínek pro jeho aplikaci. Městský soud neuznal za důvodnou ani námitku stěžovatelky, kterou poukazovala na skutečnost, že v rámci předcházejícího daňového řízení nebylo jednáno též s druhým dědicem po původním daňovém subjektu, V.R.. K tomu soud uvedl, že k hájení procesních práv této osoby není stěžovatelka aktivně legitimována; její tvrzení, že právě s ohledem na existenci dvou dědiců nemohlo být ve věci daňové povinnosti původního daňového subjektu správně rozhodnuto, je neurčité a nevyplývá z něj, jaký konkrétní vliv na daňovou povinnost stěžovatelky by tato skutečnost měla mít. Městský soud se konečně vyjádřil též k žalobní námitce, kterou stěžovatelka rozporovala oprávněnost dožádaného správce daně provádět vůči ní jednotlivé úkony v daňovém řízení. Městský soud uvedl, že byla-li výzva stěžovatelce k předložení veškerých dokladů za kontrolované zdaňovací období (§ 31 odst. 9 daňového řádu) vydána dožádaným správcem daně, nelze v takovém postupu spatřovat jakoukoli nezákonnost. Správce daně je o tuto formu součinnosti oprávněn jiného správce daně požádat, přičemž žádné ustanovení daňového řádu shora zmiňovaný postup nevylučuje. Ostatně ani stěžovatelka sama neuvádí, čím by měl tento postup zákon porušit; výzva dle § 31 odst. 9 daňového řádu není ani rozhodnutím ve smyslu § 32 daňového řádu a neukládá se jí žádná povinnost.

Stěžovatelka v kasační stížnosti především namítala, že dožádaný správce daně vůči ní v průběhu daňového řízení vystupoval fakticky jako její místně příslušný správce daně, ačkoli k tomu nebyl povolán. Poukázala přitom na ustanovení § 4 daňového řádu, dle kterého může být místně příslušným pouze jeden správce daně. Postup, při kterém jiný, pověřený správní orgán, provádí jednotlivé úkony v řízení, je, dle názoru stěžovatelky, v přímém protikladu s jejími právy daňového subjektu. Vztah mezi místně příslušným správcem daně a správcem daně dožádaným je pouze interním vztahem dvou správních orgánů (§ 5 daňového řádu), do něhož daňový subjekt nemůže jakkoliv vstupovat. Dožádaný orgán je odkázán pouze na informace a poznatky sdělené či zpřístupněné mu místně příslušným správcem daně a nemůže tedy disponovat dostatečnými informacemi potřebnými pro kvalifikovaný postup vůči daňovému subjektu. Není proto oprávněn ukládat daňovému subjektu žádné povinnosti, ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu. Zásah do svých veřejných subjektivních práv spatřuje stěžovatelka dále ve skutečnosti, že správce daně vedl řízení o dodatečném vyměření daně toliko s ní a nikoli též s dalším dědicem původního daňového subjektu. Druhý, notářem i soudem uznaný dědic původního daňového subjektu Vít Richter, měl být, dle jejího názoru, taktéž účastníkem daňového řízení. Absence práv a zejména povinností druhého dědice v daňovém řízení totiž vyvolává nerovnost v postavení jednotlivých „poplatníků“, což ve svých důsledcích představuje porušení práva na spravedlivý proces. Stěžovatelka konečně vyjádřila nesouhlas se závěry soudu, dle kterého byly v rámci daňového řízení splněny podmínky pro aplikaci daňových pomůcek. V této souvislosti namítá, že správci daně poskytla veškerou možnou součinnost, přičemž za ztrátu účetních dokladů původního daňového subjektu nenese žádnou vinu. Pokud jde o možnost navrhnout rekonstrukci účetnictví, o této možnosti nevěděla a nebylo by to ani v jejich silách. Správce daně přitom neustále požadoval předkládání nejrůznějších podkladů, stěžovatelka těmto výzvám vyhověla, přičemž bylo evidentní, že vyměřit daň se správce daně snažil dle existujících podkladů. Vyměření daňové povinnosti za použití pomůcek bylo proto pro stěžovatelku překvapivé.

Současně stěžovatelka požádala, aby Nejvyšší správní soud přiznal kasační stížnosti odkladný účinek s tím, že by ji platby spojené se soudem přezkoumanými správními rozhodnutími mohly „velmi silně ohrozit a postihnout“.

Žalovaný se k obsahu kasační stížnosti nevyjádřil.

Napadený rozsudek přezkoumal Nejvyšší správní soud v rozsahu kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

K obsahu podané kasační stížnosti je především nutno uvést, že shora popsany rozsudek byl dne 14. 2. 2006 napaden podáním označeným jako „odvolání“. Toto podání bylo nicméně dne 15. 2. 2006, tedy ještě v rámci otevřené lhůty pro podání kasační stížnosti (§ 106 odst. 2, věta první soudního řádu správního – dále jen „s. ř. s.“) doplněno podáním nazvaným „odůvodnění kasační stížnosti“. Nejvyšší správní soud k těmto úkonům stěžovatelky přistoupil z hlediska jejich skutečného obsahu (§ 41 odst. 2 občanského soudního řádu, za použití § 64 s. ř. s. a § 120 s. ř. s.) a vzdor nesprávně označenému podání ze dne 14. 2. 2006 je posoudil jako kasační stížnost a její doplnění.

Pokud jde o jednotlivé stížní body, Nejvyšší správní soud se zabýval nejprve tím, zda vytýkané důvody nezákonnosti, které mohly být uplatněny v řízení před městským soudem, v tomto řízení skutečně uplatněny byly (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Jelikož existenci právních či skutkových novot (§ 109 odst. 4 s. ř. s.) v kasační stížnosti neshledal, připustil ji plně k meritornímu projednání.

Zásadní výhrady stěžovatelky k právnímu hodnocení věci městským soudem se vztahují k otázce míry, v jaké může být daňové řízení vedeno před dožádaným orgánem. Nejvyšší správní soud považuje způsob, jakým je o této otázce pojednáno v odůvodnění městského soudu, za zcela přiléhavý. Městský soud v něm správně vyložil, že dožádání je institutem umožňujícím efektivnější vedení daňového řízení, je-li provedení jednotlivých úkonů jiným než věcně příslušným správcem daně snažší, hospodárnější nebo rychlejší. Taktéž správně uvedl, že procesní úprava (§ 5 daňového řádu) nestanoví žádná omezení, pokud jde o rozsah a obsah těchto úkonů. S ohledem na argumentaci stěžovatelky k tomu Nejvyšší správní soud dodává, že provádění jakéhokoli úkonu v daňovém řízení je vždy limitováno dodržováním základních zásad daňového řízení; v daném případě je třeba zmínit především zásadu zákonnosti (§ 2 odst. 1 daňového řádu) a zásadu součinnosti daňového subjektu a správce daně (§ 2 odst. 2 daňového řádu). Jakkoli ústavně zaručené právo na „zákonný správní orgán“, jako je tomu v případě zákonného soudce (jak se stěžovatelka pokouší v kasační stížnosti dovést) neexistuje, za porušení výše zmiňovaných zásad daňového řízení by bylo lze nepochybně považovat účelové odnětí daňového subjektu jeho místně příslušnému správci daně, a to i jen odnětí faktické, kdy by bez přiměřených důvodů konal na místo správce daně místně příslušného správce daně dožádaný. O takový případ však v projednávané věci evidentně nejde. Žalovaný důvody, které vedly správce daně k dožádání, podrobně rozvedl ve svém vyjádření k žalobě, přičemž městský soud se s touto argumentací ztotožnil. Zde se pak Nejvyšší správní soud zejména ztotožňuje s jeho názorem, že výzva k prokázání tvrzení daňového subjektu vydaná dle § 31 odst. 9 daňového řádu nezasahuje do sféry subjektivních práv jejího adresáta (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2006, č. j. 1 Afs 10/2006 - 45). Nejde tedy nepochybně o úkon, který by svou

povahou překračoval účel institutu dožádání. Nelze konečně též přehlédnout skutečnost, že stěžovatelka blíže nespecifikovala, v čem konkrétně měla být úkony dožádaného orgánu ve svých právech dotčena; omezila se jen na neurčité tvrzení, že dožádaný správce daně nemohl být s věcí obeznámen tak, jako správce daně místně příslušný. S ohledem na uvedené skutečnosti tedy tuto kasační námitku považuje Nejvyšší správní soud za nedůvodnou.

Obdobně neurčitá je též argumentace stěžovatelky týkající se neúčasti dalšího z právních nástupců po zaniklém daňovém subjektu v předcházejícím daňovém řízení. Na rozdíl od žaloby, kde se stěžovatelka explicitně dovolávala ochrany práv této osoby, v řízení kasačním (evidentně pod vlivem argumentace rozsudku městského soudu) pozměnila stěžovatelka svá tvrzení, jak shora uvedeno. Její tvrzení však nejsou natolik konkrétní, aby se s nimi dalo právně polemizovat; kasační stížností ostatně není namítáno ani porušení konkrétního zákonného ustanovení ze strany městského soudu. Takto formulované stížní námitky proto nelze bez dalšího přiznat důvodnost.

Konečně za důvodnou nelze považovat ani argumentaci stěžovatelky, pokud jde o otázku aplikovatelnosti daňových pomůcek v předcházejícím daňovém řízení. Pro posouzení těchto námitok je rozhodné, že stěžovatelka nepopírá, že správci daně v průběhu daňové kontroly nepředložila doklady, z nichž by bylo možné verifikovat skutečnosti uvedené v daňovém přiznání původního daňového subjektu k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1999. Jinými slovy, stěžovatelka nebyla schopna zajistit, aby předmětná daňová povinnost mohla být stanovena cestou dokazování, a to ani přes výzvu správce daně, upozorňující ji na možnost stanovení daně pomocí daňových pomůcek. Byly zde tedy dány objektivní předpoklady pro aplikaci daňových pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu. Názor městského soudu, že otázka (ne)zavinění tohoto stavu stěžovatelkou je právně irelevantní, považuje Nejvyšší správní soud za zcela správný a souladný i s jeho judikaturou (viz např. rozsudek ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68). Pokud stěžovatelka postupu správce daně vytýká, že ji opakovaně vyzýval k předložení nejrozumnějších podkladů vztahujících se k předmětu řízení, potvrzuje tím naopak legalitu jeho počínání, neboť správce daně se má vždy pokusit (pochopitelně za aktivní součinnosti daňového subjektu) soustředit podklady, z nichž by bylo možné stanovit daň dokazováním; teprve je-li takový postup vyloučen, je na místě přistoupit k aplikaci daňových pomůcek.

S ohledem na všechny shora uvedené důvody tedy Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost jako důvodnou a rozsudkem ji proto, ve smyslu ustanovení § 110 odst. 1, věty první s. ř. s., zamítl.

Pokud jde o návrh stěžovatelky na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, o tomto návrhu Nejvyšší správní soud samostatně nerozhodoval, neboť tento, svou povahou akcesorický, procesní návrh nutně sdílí osud rozhodnutí v meritu věci. Pokud tedy Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl, je tímto výrokem fakticky rozhodnuto i o tomto procesním návrhu.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první, s. ř. s., za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Dle ustanovení prvně zmíněného nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V projednávané věci by bylo možné přiznat právo na náhradu nákladů řízení procesně úspěšnému účastníkovi, kterým je žalovaný. Jelikož však nebylo zjištěno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady, převyšující jeho obvyklé

administrativní výdaje, vznikly, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti tomuto účastníkovi nepřiznal.

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

V Brně dne 22. března 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu