



**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 A., s. r. o., zastoupeného JUDr. Vladimírem Škrétou, advokátem v Liberci II, U Soudu 363/10, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, Ústí na Labem, Velká Hradební 61, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 11. 2002, čj. 12745/150/02, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, ze dne 19. 7. 2005, čj. 59 Ca 10/2003-50,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad (správce daně) prováděl od ledna do dubna 2002 u žalobce kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, v jejímž průběhu žalobce zjistil, že nepostupoval správně při účtování o nedokončené výrobě, a v letech 1998, 1999 a 2000 tak vykázal nižší základ daně z příjmů právnických osob. Dne 24. 4. 2002 proto žalobce podal dodatečná daňová přiznání za zmíněná zdaňovací období.

Protokol o ústním jednání ve věci daňového řízení správce daně sepsal se žalobcem dne 19. 4. 2002; konstatoval, že tímto dnem zahájil daňovou kontrolu [§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“)], jejímž předmětem měla být kontrola daně z příjmů právnických osob za léta 1998, 1999 a 2000.

Poté správce daně rozhodnutími ze dne 27. 5. 2002, čj. 112463/02/192913/5326, čj. 112459/02/192913/5326 a čj. 112461/02/192913/5326, zastavil řízení o podaných dodatečných daňových přiznáních (§ 41 odst. 2 d. ř.).

Žalobce napadl rozhodnutí správce daně odvoláními, která žalovaný zamítl dne 18. 11. 2002 pod čj. 12745/150/02.

Žalobce se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, který ji rozsudkem ze dne 19. 7. 2005, čj. 59 Ca 10/2003–50, zamítl.

Krajský soud rozhodnutí odůvodnil tím, že daňová kontrola u žalobce byla zahájena již sepisem protokolu o jejím zahájení dne 19. 4. 2002. Správce daně nemá zákonnou povinnost dotázat se před zahájením daňové kontroly daňového subjektu, zda mu nejsou známy okolnosti pro podání dodatečného daňového přiznání (§ 41 odst. 1 d. ř.). Proto správce daně nepochybil, když zahájil daňovou kontrolu stěžovatele a zastavil řízení o dodatečných daňových přiznáních později podaných.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a - byť ne výslovně - také z důvodu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., protože tvrdí dále nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, spočívající v tom, že krajský soud se s žalobou dostatečně nevypořádal a některé zásadní argumenty vůbec nevzal do úvahy. Tuto obecnou námitku ale blíže nerozvedl, a nezmínil konkrétní argumenty, které měl krajský soud pominout. Proto se Nejvyšší správní soud tímto kasačním důvodem blíže nezabýval.

Podle stěžovatele krajský soud, pomíjeje nález Ústavního soudu ve věci sp. zn. II. ÚS 166/01, vyšel z nesprávného právního názoru, že správce daně není povinen dotazovat se daňového subjektu při zahájení daňové kontroly, zda nemá důvody pro podání dodatečného daňového přiznání (§ 41 odst. 1 d. ř.). Stěžovatel je toho názoru, že správce daně má povinnost před zahájením daňové kontroly zjistit, zda jsou daňovému subjektu známy okolnosti pro podání dodatečného daňového přiznání. Tato povinnost implicitně vyplývá z § 2 odst. 1, 2 daňového řádu.

Podstatou námitky je skutečnost, že kontrole daně z příjmů právnických osob předcházela kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Správce daně mohl a měl předpokládat, že si stěžovatel zpracuje zjištění posledně jmenované kontroly a podá dodatečné daňové přiznání, aby snížil dopady penalizace. Správce daně navíc disponoval ústní informací stěžovatele, že hodlá dodatečná daňová přiznání podat. Urychlené zahájení kontroly daně z příjmů právnických osob proto nebylo účelným správním postupem, ale snahou o

maximalizaci sankce hrozící stěžovateli. V posuzované věci hrozící úhrn sankcí na obou daních několikanásobně přesahuje výši doměřené daně. Správce daně měl navíc možnost vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání (§ 41 a § 44 d. ř.), což by byl v posuzované věci zcela odůvodněný postup. Správce daně, který jednal v rozporu s § 2, odst. 2, 9 d. ř., tak znemožnil stěžovateli realizaci jeho práva na podání dodatečného daňového přiznání podle § 41 odst. 1 téhož zákona.

V doplněních kasační stížnosti stěžovatel dále uvedl, že posoudil-li správce daně dodatečná daňová přiznání jako nepřipustná podle § 42 odst. 2 d. ř., měl respektovat také ustanovení odst. 1 a přihlédnout k přiznáním při vyměřovací činnosti. Stěžovatel odkázal také k rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 165/2004–103.

Žalovaný navrhl zamítnout kasační stížnost jako nedůvodnou. Zdůraznil, že porušení povinnosti správce daně zjišťovat, zda nejsou daňovému subjektu známy okolnosti pro podání dodatečného daňového přiznání, stěžovatel uplatnil až v doplnění žaloby, po lhůtě pro její podání. Uzavřel-li krajský soud, že stěžovatel při zahájení daňové kontroly neuvedl do protokolu o ústním jednání žádné okolnosti, které by nasvědčovaly, že mu jsou známy skutečnosti odůvodňující vyšší daňovou povinnost, je toto zjištění správné. Pouze na základě jeho sdělení přitom mohl správce daně zjistit, že si je stěžovatel vědom povinnosti podat dodatečné daňové přiznání. Správce daně zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob dne 19. 4. 2002, skončil dne 16. 5. 2002 a teprve na základě kontrolních zjištění dodatečně stanovil daň. Před zahájením daňové kontroly neměl správce daně dostatek informací ani žádný zákonný důvod vyzývat stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání. Dodatečné daňové podání není přípustné, pokud již před jeho podáním správce daně učinil úkon směřující k přezkoumání správnosti relevantní daňové povinnosti. Stěžovatel rovněž zcela pomíjí skutečnost, že on sám byl povinen přiznat daňovou povinnost ve správné výši již v řádných daňových přiznáních.

Kasační stížnost není důvodná.

Krajský soud dospěl k závěru, že podmínky pro podání dodatečného daňového přiznání nebyly splněny, a své rozhodnutí opřel o hodnocení jejich přípustnosti ve vztahu k zahájení daňové kontroly. Na tomto hodnocení nemohlo nic změnit tvrzení o povinnosti správce daně zjišťovat před zahájením kontroly, zda stěžovateli nejsou známy okolnosti pro případné podání dodatečného daňového přiznání. K rozsahu odůvodnění je možno uvést, že „*odůvodnění rozhodnutí (§ 54 odst. 2 s. ř. s.) se musí nepochybně vypořádat s jednotlivými tvrzeními účastníků, nelze však žádat, aby se soud věcně, podrobně a jednotlivě vypořádal i s těmi tvrzeními, která se z hlediska argumentace jeho rozhodnutí jeví nepodstatnými. V takovém případě postačí, vypořádá-li se soud s tvrzeními dostatečným odůvodněním jejich nepodstatnosti z hlediska použité*

argumentace (za předpokladu, že tato nepodstatnost není zcela zjevná)“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2005, čj. 8 Aps 1/2005-82, č. 932/2006 Sb. NSS). To krajský soud v posuzované věci učinil.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že ji opírá o důvody vyjádřené v žalobě, na které odkazuje. Takový způsob vymezení kasačních námitek však není přípustný, neboť kasační stížnost je koncipována na principu nutného konkrétního tvrzení o pochybení krajského soudu, který věc projednával a rozhodl. Předmět kasačního přezkumu tedy nekoresponduje s předmětem žalobní narace. Úprava správního soudnictví je v České republice založena na kasačním principu a Nejvyšší správní soud přezkoumává napadené rozhodnutí krajského soudu pouze v tom rozsahu, který stěžovatel vymezí v kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Nad rámec uplatněných námitek kasační soud zkoumá pouze takové vady, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Nejde tu tedy o opětovné projednání původní žaloby vyšším soudním místem.

Stěžovatel se dále zabývá otázkou přípustnosti podání dodatečného daňového přiznání podaného po zahájení daňové kontroly pro zdaňovací období shodné s tím, jenž je předmětem zahájené daňové kontroly, a dále posouzením celistvosti daňové kontroly v návaznosti na okamžik zahájení daňové kontroly. Ve své argumentaci vychází z právního názoru Ústavního soudu (usnesení ze dne 22. 1. 2002, sp. zn. II. ÚS 166/01), podle něhož správce daně musí dbát podle § 2 odst. 1 d. ř. na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a před zahájením daňové kontroly mj. ověřit, zda jsou daňovému subjektu známy okolnosti pro případné podání dodatečného daňového přiznání.

Nejvyšší správní soud opakovaně judikuje, že je povinen respektovat ve své rozhodovací činnosti relevantní judikaturu Ústavního soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 11. 1. 2006, čj. 2 Afs 66/2004-53, www.nssoud.cz). Ze stěžovatelem citovaného usnesení Ústavního soudu je však zřejmé, že jeho aplikace není v posuzované věci přílehavá, neboť vychází z odlišných skutečností. V věci právě posuzované je podstatné ustanovení § 41 odst. 2 d. ř., které stanoví zákonnou překážku pro podání dodatečného daňového přiznání - od okamžiku zahájení daňové kontroly do doby jejího ukončení. Naopak *ratio decidendi* usnesení Ústavního soudu se zabývá zejména výkladem § 16 odst. 8 daňového řádu, v návaznosti na právo k uplatnění daňové ztráty v daňovém řízení. Z povahy institutu dodatečného daňového přiznání, založeného na principu dovolené nápravy omylu, který se sběhl (*errare humanus est*), vyplývá, že je nutné rozlišovat případy, kdy je deklarovaná daňová povinnost nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, a daňový subjekt má povinnost podat dodatečné daňové přiznání, a případy, kdy je deklarovaná daňová povinnost nesprávně vyšší oproti zákonné daňové povinnosti a podání dodatečného daňového přiznání je právem, nikoliv povinností daňového subjektu.

Ústavní soud se k dispozici s právem na uplatnění daňové ztráty několikrát vyslovil, a to např. i ve stěžovatelem citovaném usnesení ze dne 22. 1. 2002, sp. zn. II. ÚS 166/01, (www.judikatura.cz), kdy konstatoval, že „*správce daně nemůže měnit vůli daňového subjektu, kterou tento vyjádřil v daňovém přiznání, když ztrátu uplatnil, popř. neuplatnil, i když na její uplatnění měl zákonný nárok.*“ S tímto právním názorem koresponduje i ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu, včetně stěžovatelem uvedeného rozhodnutí ze dne 23. 3. 2006, čj. 7 Afs 165/2004-103, nebo rozsudku ze dne 29. 12. 2005, čj. 2 Afs 75/2004-43 (obou dostupných na www.nssoud.cz).

Stěžovatel namítl, že správce daně před zahájením daňové kontroly měl a mohl předpokládat, že si daňový subjekt sám zpracuje výsledky předchozí daňové kontroly a podá dodatečné daňové přiznání, a z § 2 odst. 1, 2 daňového řádu dovozuje, že povinnost správce daně zjišťovat, zda nejsou daňovému subjektu známy okolnosti pro podání dodatečného daňového přiznání.

Nejvyšší správní soud podotýká, že daňový řád obsahuje v § 2 úpravu základních zásad daňového řízení. Podle § 2 odst. 2, 3 daňového řádu „*správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.*“. Závěry, které v otázce základních zásad daňového řízení učinil Ústavní soud, a na které stěžovatel odkázal, je třeba poměřovat okolnostmi posuzované věci. V té stěžovatel před zahájením daňové kontroly deklaroval nižší (oproti zákonné) daňovou povinnost a dodatečným daňovým přiznáním chtěl toto pochybení po zahájení daňové kontroly napravit. Ve věci posuzované Ústavním soudem se jednalo o opačnou situaci a o podání dodatečného daňového přiznání na nižší (oproti původně deklarované) daňovou povinnost.

Podle § 41 odst. 1 daňového řádu lze podat dodatečné daňové přiznání za podmínek uvedených v odst. 4 citovaného ustanovení, pokud daňový řád nebo jiný daňový zákon nestanoví jinak.

V posuzované věci je pro posouzení přípustnosti podání dodatečných daňových přiznání významné zahájení daňové kontroly. Tímto zahájením byl učiněn úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za prověřovaná zdaňovací období (§ 41 odst. 2 daňového řádu), a jeho důsledkem je mj. zamezení možnosti podávat dodatečná daňová přiznání. Zároveň je tímto zahájením učiněn úkon podle § 47 odst. 2 d. ř. a v důsledku toho běží znovu tříletá prekluzivní lhůta pro dodatečné vyměření daně. Pokud jde o vzájemnou vazbu mezi citovanými ustanoveními, Nejvyšší správní soud připomíná, že za

„úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti“ (§ 41 odst. 2 daňového řádu) je považována daňová kontrola jako celek (srov. rozsudek ze dne 21. 5. 2005, čj. 2 Afs 69/2004–52, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli ani v názoru, že povinnost podat dodatečné daňové přiznání (§ 41 odst. 1 daňového řádu) je zároveň jejím hmotným právem a je nepřípustné, aby jí správce daně následným úkonem toto právo odňal. Daňový řád je procesním předpisem, upravujícím postup při realizaci hmotných práv. Ustanovení § 41 daňového řádu samo o sobě nezakládá právní vztah mezi správcem daně a daňovým subjektem. Tento vztah formuluje jako subjektivní povinnost daňového subjektu k zaplacení daňové povinnosti při zjištění, že jeho zákonná daňová povinnost je vyšší, než jeho poslední známá daňová povinnost. Povinnost podání dodatečného daňového přiznání a povinnost uhrazení daňového dluhu vzniká daňovému subjektu tehdy, když zjistí, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho posledně známá daňová povinnost.

V otázce posuzování daňové kontroly jako jednoho celku Nejvyšší správní soud odkazuje na svoji judikaturu, z níž mj. vyplývá, že *„ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu podrobně upravuje účinky spojené s ukončením takového úkonu (tj. úkonu směřujícímu k přezkoušení správnosti daňové povinnosti), používá termín „trvání úkonu“, předpokládá delší časový úsek trvání úkonu, během něhož může uplynout lhůta stanovená pro podání dodatečného daňového přiznání. Z tohoto znění přitom není možno vyvodit jiný závěr, než že dodatečné daňové přiznání není přípustné, pokud před jeho podáním byla řádně zahájena daňová kontrola za dané období, nepřípustnost trvá až do doby ukončení daňové kontroly, tj. projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole. Použití pojmu „daňová kontrola“ namísto pojmu „úkon“ v ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu je logické, v souladu se smyslem tohoto ustanovení. Je zřejmé, že daňová kontrola je zde považována za úkon, který probíhá určitou dobu a jehož účelem je prověření správnosti daňové povinnosti; smyslem ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu je zamezit daňovému subjektu v tom, aby ještě v průběhu daňové kontroly mohl napravit své případné pochybení podáním dodatečného přiznání.“* (rozsudek ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004-52, www.nssoud.cz).

Za úkon směřující k přezkoušení daňové povinnosti, zamezující podání dodatečného daňového přiznání, je tak nutno považovat např. sepsání protokolu o ústním jednání, seznámení s předmětem a rozsahem daňové kontroly, poučení o právech v rámci daňové kontroly, a další úkony správce daně směřující k přezkoušení daňové povinnosti.

Z vyložených důvodů není proto rozhodnutí krajského soudu nezákonné (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.). Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobci, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť z obsahu spisu nevyplývá, že by mu náklady řízení o kasační stížnosti vznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 26. dubna 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu