



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **K. G.**, zast. Janem Jungwirthem, bytem Bojčenkova 1098, Praha 9, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Praha**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 5. 2005, č. j. 28 Ca 138/2001 - 117,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobci **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 1. 2001, č. j. 7174/11/00 ve věci dodatečného doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce, který namítal nesprávný postup správce daně při zdanění příjmů ze zdrojů v zahraničí, které žalobce vyňal ze zdanění v České republice. Žalovaný setrval na právním posouzení správce daně, totiž, že příjmy z umělecké činnosti vykonávané na území Spolkové republiky Německa spadají pod čl. 17. Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku, publ. pod č. 18/1984 Sb. (dále „Smlouva“). V návaznosti na posouzení charakteru příjmů rozhodl žalovaný o způsobu metody užitě pro vyloučení dvojího zdanění, a to podle čl. 23 odst. 2 písm. b) Smlouvy, tj. započtením. Žalobce naopak podřadil příjmy pocházející ze zdrojů v zahraničí pod čl. 14 Smlouvy a v daňovém přiznání uplatnil metodu vynětí příjmů v souladu s čl. 23 odst. 2 písm. a) Smlouvy.

V kasační stížnosti žalovaný (dále „stěžovatel“) obsáhle pojednává o způsobech a metodách vyloučení dvojího zdanění, přitom se zabývá interpretací čl. 17, resp. čl. 14 Smlouvy a jejich vzájemným vztahem a odůvodňuje aplikaci čl. 17 Smlouvy na případ žalobce; přitom trvá na svém závěru v tom, že příjmy žalobce nelze podřadit pod čl. 14 Smlouvy, který zahrnuje příjmy z ostatních nezávislých činností, za situace, kdy čl. 17 Smlouvy obsahuje zvláštní režim pro zdaňování příjmů umělců.

Jakkoli je v tomto bodě kasační stížnosti argumentace stěžovatele značně podrobná, Nejvyšší správní soud s odkazem na její nepřipadnost se jí nemohl zabývat. Jak vyplynulo ze zrušujícího rozsudku Městského soudu v Praze, rozhodnutí stěžovatele bylo zrušeno z důvodu porušení procesních práv stěžovatele při doměření daně, když daň byla doměřena zcela mimo aplikaci institutu daňové kontroly, přitom soud v řízení samotnou otázku, zda pro vyloučení dvojího zdanění příjmů, které plynuly žalobci ze zdrojů na území Spolkové republiky Německo, měly být tyto příjmy vyňaty v ČR ze zdanění nebo zda měla být daň vybraná v SRN započtena na daň vybíranou v ČR, neřešil. Soud uložil stěžovateli, aby provedl nové řízení, v němž bude respektovat procesní práva žalobce, přitom současně, vzhledem ke skutečnostem, které vyplynuly stran vyjádření stěžovatele k souvislostem čl. 14 a čl. 17 Smlouvy při ústním jednání, uložil stěžovateli, aby se řádně vypořádal s interpretací a aplikací uvedených článků. Nebyla-li otázka právního posouzení charakteru příjmů a jejich následného způsobu zdanění předmětem meritorního přezkumu Městského soudu v Praze, nemůže ji přezkoumávat Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud se proto v následujícím mohl zaměřit pouze na kasační námitky, které stěžovatel směřoval k vytýkanému procesnímu postupu, pro který bylo jeho rozhodnutí zrušeno.

Stěžovatel odkazuje na protokoly o ústním jednání sepsané s žalobcem ve smyslu ust. § 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nacházející se ve spisovém materiálu. Konstatuje, že z obou vyplývá, že žalobce byl podrobně seznámen s tím, čeho se jeho daňová povinnost týká a byl si toho plně vědom. V protokolu ze dne 23. 9. 1999 uvedl, že v projednávané věci bude učiněn dotaz na MF ČR. Na jeho dotaz ze dne 20. 10. 1999 bylo MF ČR sděleno jednoznačné stanovisko, že jeho příjmy z umělecké činnosti za vystoupení v SRN jsou příjmy podle čl. 17 Smlouvy. Teprve po této odpovědi byl vydán správcem daně předmětný dodatečný platební výměr. Žalobce byl jednoznačně seznámen s tím, co bylo předmětem daňového řízení vedeného správcem daně. Z celého spisového materiálu vyplývá, že správce daně v průběhu řízení, jakkoli si je vědom toho, že nebylo vedeno zcela standardně, prověřoval jen přesný charakter příjmů žalobce, resp. to, zda jím uplatněná metoda vynětí byla v souladu se zákonem. Dle mínění stěžovatele bylo daňové řízení vedené správcem daně v souladu se zásadami daňového řízení uvedenými v ust. § 2 zákona o správě daní a poplatků a probíhalo v součinnosti s daňovým subjektem. Správce daně volil ten nejjednodušší způsob řízení, aby bylo možno zjistit, zda poplatník použil správnou metodu vyloučení dvojího zdanění, a to i z hlediska celkových nároků na poplatníka. Z ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že daňová kontrola představuje z hlediska časového i obsahového poměrně rozsáhlou část daňového řízení, jehož cílem je prověření základu daně. V daném případě, kdy se jednalo pouze o ověření metody vyloučení dvojího zdanění příjmů, by provádění daňové kontroly bylo nadbytečné a nepřiměřeně by zatěžovalo poplatníka, aniž by mu s praktickými dopady na výsledek řízení umožnilo využít veškerá práva vyplývající z ust. § 16 odst. 4 cit. zákona. Využití těchto práv, na kterých byl žalobce údajně zkrácen, nemohlo mít vliv na výsledek daňového řízení. Z rozsudku soudu rovněž není zřejmé, jak byl daňový subjekt poškozen a jaká konkrétní

práva mu byla upřena s dopadem na výsledek řízení. Žalobce věděl, jak v průběhu daňového řízení vedeného správcem daně, tak i v průběhu odvolacího řízení, čeho se daňové řízení týká a co je jeho cílem. Dle ust. § 32 odst. 9 cit. zákona, odchyluje-li se vyměřená daň od přiznání nebo hlášení, lze žádat v odvolací lhůtě o sdělení důvodu rozdílu; žalobce měl možnost o takové sdělení požádat, to však neučinil.

V ust. § 46 odst. 7 cit. zákona se nestanoví, že lze dodatečně doměřit daňovou povinnost pouze na základě daňové kontroly, což mimo jiné vyplývá i z rozsudku NSS ze dne 21. 7. 2005, č. j. 7 Afs 60/2004 - 113.

Stěžovatel v řízení pouze prověřoval přesný charakter příjmů žalobce, resp. to, zda jím uplatněná metoda zdanění byla uplatněna správně v souladu se zákonem. Na toto zjištění dle názoru stěžovatele nemělo a nemohlo mít žádný podstatný vliv to, zda stěžovatel aplikoval v daňovém řízení daňovou kontrolu dle § 16 cit. zákona.

Vzhledem k uvedeným skutečnostem stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti k uplatněným námitkám stěžovatele polemizuje s jeho závěry stran charakteru příjmů dle č. 14 resp. 17 Smlouvy. Mimo jiné se dovolává především toho, že správcem daně, ale i samotným stěžovatelem, s nimiž věc ohledně způsobu zdanění příjmů byla konzultována, byla metoda vynětí příjmů uznávána za roky 1995, 1996 a 1997 (potvrzeno ředitelem správce daně ze dne 6. 1. 2002). Pochybnosti o správnosti postupu pojal správce daně až při posuzování daňového přiznání za rok 1998, přitom ještě v roce 2000 vyměřil správce daně žalobci daň za použití metody vynětí. Takový postup, kdy stěžovatel zpětně uplatňuje jiný výklad, považuje žalobce za rozpor s principem právní jistoty. Tyto námitky jsou vzhledem rozsahu předmětu přezkumné činnosti, vymezeném ve zrušujícím rozsudku Městského soudu v Praze, irelevantní.

Co se týče porušení procesních práv žalobce, nemá odůvodnění stěžovatele, proč neprováděl daňovou kontrolu, oporu v právních předpisech. Daňový řád upravuje pouze vytykáací řízení, místní šetření a daňovou kontrolu jakožto instituty, na základě kterých lze vyměřit, resp. doměřit daň. Tvzení stěžovatele, že správce daně volil jen takové prostředky, aby žalobce co nejméně zatěžoval, je zcela zřejmě účelové a je snahou obhájit nezákonný postup správce daně.

Žalobce byl správcem daně zkrácen na svém právu vyjádřit se k výsledku uvedeném ve zprávě o kontrole a ke způsobu jeho zjištění, jakož i na právu navrhnout jeho doplnění; zkrácen byl rovněž na právu projednat zprávu o kontrole. Žalobci nebylo umožněno navrhnout doplnění výsledku zjištění výslechem svědka, a to ani v odvolacím řízení. Žalobce je názoru, že výslechem svědka byl dán další prostor pro vyjádření jím zmiňovaných expertů, zejména těch, kteří doposud zastávali názor, kterým se žalobce řídil.

Žalobce rovněž konstatuje, že stěžovatel ani nepřezkoumával, zda daň byla stanovena ve správné výši, i pro případ, že by metoda započtení byla správná; správce daně doměřil daň za rok 1997 zcela izolovaně bez přihlédnutí ke zdaňovacímu období 1996 a rokům předchozím a zcela ignoroval ust. § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Nesprávnou výši doměřené daně namítal žalobce v podaném odvolání, žalovaný se s tím však nezabýval. Žalobce podotýká, že nebylo vůbec zkoumáno, dle jakého článku

Smlouvy byl žalobce zdaněn v SRN, ačkoli se dle čl. 23 odst. 2 písm. b) Smlouvy započte daň zaplacená v SRN podle čl. 17 Smlouvy. Žalobce je zastupován v SRN p. K., jehož statut naplňuje podle čl. 5 odst. 4 Smlouvy pojem stálá provozovna, splňuje tedy podmínku čl. 14 Smlouvy o zdaňování příjmů v SRN.

Vzhledem k výše uvedenému žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Městského soudu v Praze vázán přípustnými důvody kasační stížnosti dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná.

V projednávané věci není sporu o skutkovém stavu, ale o právním posouzení, a to vztahu čl. 17 Smlouvy – Umělci a sportovci - a čl. 14 Smlouvy – Nezávislá povolání; následně je třeba zodpovědět otázku, zda na příjmy žalobce pocházející z jeho umělecké činnosti ve Spolkové republice Německo lze při jejich zdanění aplikovat metodu zápočtu daně zaplacené ve Spolkové republice Německo na daň v České republice nebo se v České republice příjmy vyjímají ze zdanění a podléhají zdanění ve Spolkové republice Německo.

Městský soud v Praze výše nastolenou otázku právního posouzení neřešil, když shledal důvodnými námitky žalobce stran procesního postupu správce daně, pro které správní rozhodnutí zrušil. Přitom dospěl k závěru, že postupem správce daně i žalovaného byl žalobce zkrácen na svých procesních právech, neboť v průběhu blíže neurčeného daňového řízení, v němž bylo o doměření daně rozhodováno, mu nebylo známo, jaká práva a povinnosti se na něj dle zákona vztahují, podle jakého ustanovení zákona správce daně postupuje a tyto skutečnosti mu ve svém důsledku znemožnily kvalifikovaně se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolat.

Nejvyšší správní soud zcela sdílí názor Městského soudu v Praze v tom, že postupem žalovaného byl žalobce zkrácen především na právu kvalifikované obrany, nemohl-li vycházet z úvah a výsledku zjištění správce daně obsažených ve zprávě o kontrole. Ze spisu vyplynulo, že tato nebyla a ani nemohla být sepsána, neboť řízení probíhalo zcela mimo rámec § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a to pouze formou sepsání protokolů o ústním jednání, přitom výsledná zjištění byla uvedena pouze v úředním záznamu, se kterým nebyl žalobce seznámen.

Nejvyšší správní soud není se stěžovatelem ve sporu o tom, že zákon o správě daní a poplatků výslovně nestanoví, že dodatečně by bylo lze daňovou povinnost doměřit pouze na základě daňové kontroly.

Ust. § 47 odst. 6 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků stanoví postup správce daně pro případ, kdy po vyměření daně, správce daně zjistí, že stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší (popř. i vyšší) oproti zákonné daňové povinnosti; potom daň ve výši rozdílu dodatečně vyměří a předepíše. Presumuje-li uvedené ustanovení zákona, že správce daně daň zjistí (přitom, jak stěžovatel uvádí, již nestanoví, jak), nelze dospět k jinému závěru, než že tak může učinit pouze zákonem přípustným způsobem.

V právu veřejném je přitom nutno vycházet ze zásady vyjádřené v čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Není tedy proto ani v řízení daňovém přípustné vše, co zákon nezakazuje (nebo výslovně neupravuje), ale naopak pouze to, co zákon stanoví.

Zákon o správě daní a poplatků upravuje postup správce daně pro případy vyměření daně jednak v ust. § 43, a to tehdy vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti podaného daňového přiznání. Řízení končí vydáním platebního výměru, a to i v případě, kdy pochybnosti správce daně se ukázaly lichými a daň je vyměřena ve výši uvedené poplatníkem v přiznání. Pro případ, kdy správce daně presumuje, že daň se neodchyluje od daně uvedené poplatníkem v přiznání, postupuje dle § 46 odst. 5 cit. zákona. V tomto případě konkludentního vyměření daně se za den jejího vyměření a současně za den doručení tohoto rozhodnutí považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání.

Za situace, kdy je daň vyměřena jedním z výše uvedených způsobů, lze ve smyslu ust. § 46 odst. 7 cit. zákona daň doměřit, bude-li zjištěno, že takto byla daň stanovena v nesprávné výši.

Institutem, který pro případ, kdy správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ, zákon stanoví, je daňová kontrola.

Ustanovení § 16 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků vymezuje cíl daňové kontroly tak, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.

Daňová kontrola je jedním z nástrojů, které správce daně v rámci správy daně ve smyslu ust. § 1 odst. 2 cit. zákona má k dispozici pro naplnění cíle daňového řízení. Tohoto cíle však nelze dosahovat, aniž by byly brány na zřetel zásady daňového řízení vymezené v ust. § 2 cit. zákona. 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, ale pouze v nedílném kontextu. Opačným postupem si lze představit i takovou volbu prostředků, které budou sice znamenat minimální zásah, resp. budou pro daňový subjekt výhodné, na druhou stranu však budou užity v rozporu se zákonem (např. sjednání daně, přitom daň bylo možno stanovit dokazováním). Kromě zásady hospodárnosti a účelnosti je povinen správce daně řídit se i ostatními zásadami celého našeho právního řádu, o něž se opírá především ústavní ochrana práv občanů a dalších subjektů.

Jak je z uvedeného zřejmé, právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ (v daném případě ověřit správnost daňové povinnosti přiznané daňovým subjektem); následující odstavce tohoto ustanovení vybavují jak správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností. Podle ust. § 16 odstavce 4 cit. zákona tak například může daňový subjekt podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu

jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění apod. O výsledku zjištění pak sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou je povinen s daňovým subjektem projednat. Znamená to, že zpráva z daňové kontroly tak musí obsahovat výsledek zjištění, tedy správní úvahu správce daně, na základě níž dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. Tato skutečnost je právně významná obzvláště proto, že dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění a daňový subjekt musí mít zachovánu reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k jejímu doměření pro případ jeho obrany v odvolacím řízení.

Místní šetření upravené v § 15 cit. zákona se provádí vždy v souvislosti s daňovým řízením, přičemž charakter tohoto institutu vylučuje, že by mohlo být prováděno dlouhodobě a jinde než u daňového subjektu nebo v místě jeho činnosti nebo majetku. V projednávané věci se zcela evidentně nejednalo ani o místní šetření. Ostatně i při provádění místního šetření jsou zákonem stanoveny podmínky a upravena práva daňového subjektu obdobně jak tomu je v případě daňové kontroly (§ 16); tato však nebyla zachována.

Nejvyšší správní soud, na základě výše uvedeného, konstatuje, že správce daně není oprávněn na základě své úvahy volit jakýkoli procesní postup kterým dospěje k doměření daně, jsou-li dány zákonné důvody pro užití konkrétního institutu – daňové kontroly. Nepostačuje proto, byla-li daňová povinnost doměřena pouze na základě výsledků získaných při ústním jednání, o nichž byly sepsány protokoly, aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která jsou daňovému subjektu garantována v § 16 zákona o správě daní a poplatků.

Postupem správce daně, resp. stěžovatele byl žalobce krácen zejména na právu kvalifikované obrany, kterou může uskutečnit, vycházející z úvah a výsledku zjištění, jež jsou nutným obsahem právě zprávy z daňové kontroly.

Skutečnost, že správce daně, jak namítá stěžovatel, pouze prověřoval přesný charakter příjmů, resp. správnost užití metody zdanění, nemůže nikterak ospravedlnit nerespektování výše uvedených závěrů.

Posouzení hmotněprávní otázky a rozhodnutí o meritě věci samé je možné, resp. přípustné toliko v řádně vedeném správním (daňovém) řízení, tj. v takovém řízení, v němž jsou respektovány zásady spravedlivého procesu.

Odkazuje-li stěžovatel na rozsudek NSS 7 Afs 60/2004 ze dne 21. 7. 2005, činí tak nepřipadně, neboť v označené věci se jednalo o věc skutkově odlišnou (celní řízení). Připustil-li soud v uvedeném rozsudku možnost dodatečného doměření, aniž by byla provedena kontrola, je nutno rovněž přihlédnout k důvodům, proč k takovému závěru v této konkrétní věci dospěl. Stěžovatel sám odmítá paušalizaci právních závěrů soudů, v dané věci se jí však nepřipadně dovolává.

Nejvyšší správní soud shledal rozsudek Městského soudu v Praze zcela v souladu se zákonem, proto kasační stížnost postupem podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu náhrada nákladů nenáleží, žalobce byl ve věci úspěšný, náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti však nevyčísil.

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

V Brně dne 18. července 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu