



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: M. F.**, bytem „X“, **proti žalovanému: Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, ul. Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, **v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2.7.2010, č.j. 6597/10-1100-500593, ze dne 25.6.2010, č.j. 6770/10-1100-500593, ze dne 25.6.2010, č.j. 6771/10-1100-500593, a ze dne 2.7.2010, č.j. 3401/10-1100-500593,**

t a k t o :

- I.** Žaloba **se** v části napadající rozhodnutí žalovaného ze dne 2.7.2010, č.j. 6597/10-1100-500593, a ze dne 25.6.2010, č.j. 6770/10-1100-500593, **odmítá.**
- II.** Žaloba **se** v části napadající rozhodnutí žalovaného ze dne 25.6.2010, č.j. 6771/10-1100-500593, **zamítá.**
- III.** Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 2.7.2010, č.j. 3401/10-1100-500593, **se zrušuje pro vadu řízení** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- IV.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů v částce 2 000,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou společně s J. F. v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2.7.2010, č.j. 6597/10-1100-500593, ze dne 25.6.2010, č.j. 6770/10-1100-500593, ze dne 25.6.2010, č.j. 6771/10-1100-500593, a ze dne 2.7.2010, č.j. 3401/10-1100-500593. Rozhodnutí žalovaného ze dne 2.7.2010, č.j. 6597/10-1100-500593, a ze dne 25.6.2010, č.j. 6770/10-1100-500593, se týkají manželky žalobce J. F., přičemž ve vztahu k ní bylo řízení zastaveno usnesením soudu ze dne 14.12.2011, č.j. 15 Af 73/2010-35, které nabylo právní moci dne 22.12.2011. Rozhodnutím žalovaného č.j. 6771/10-1100-500593 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 19.5.2010, č.j. 66220/10/178911506832, kterým bylo ve výroku dodatečného platebního výměru žalobci na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ze dne 4.12.2009, č.j. 127297/09/178911506832, nahrazeno ustanovení § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) ustanovením § 44 odst. 1 ZSDP. Rozhodnutím žalovaného č.j. 3401/10-1100-500593 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru ze dne 4.12.2009, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň ve výši 25 652,- Kč a penále ve výši 5 130,- Kč podle pomůcek. Žalobce zároveň navrhl zrušit i rozhodnutí správce daně předcházející shora uvedeným rozhodnutím žalovaného.

V žalobě konstatoval, že za rok 2007 s manželkou podávali daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob v režimu tzv. společného jmění manželů. Za rok 2008 bylo podáno daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob žalobce ve kterém byly uplatněny výdaje procentem z příjmů podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Správcem daně byli vyzváni k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007 s ohledem na ustanovení § 23 ZDP a § 41 odst. 1 ZSDP. Dne 18.11.2009 bylo podáno dodatečné daňové přiznání žalobce k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008. Dne 9.12.2009 však obdrželi s manželkou dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. Proti platebním výměrům se řádně odvolali a vysvětlili, proč není možné daň z příjmů za zdaňovací období roku 2007 doměřit. V době rozhodování žalovaného o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům správce daně změnil způsob a důvod dodatečného vyměření daně za zdaňovací období roku 2007 tím, že vydal rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností, proti němuž rovněž podali odvolání. Žalovaný se opírá ve svém rozhodnutí o jakousi „neveřejnou“ část spisu týkající se žalobce, o jejíž existenci nebylo jednáno a ani ZSDP takovou složku nezná. Dne 18.11.2009 žalobce v kanceláři správce daně potvrdil, že žádné pohledávky, které by mohly být předmětem dodatečné zdanění neexistují. Správci daně byla nabídnuta ke kontrole i evidence pohledávek za roky 2006 a 2007 či celá daňová evidence žalobce. Dne 11.1.2010, kdy žalobce nahlížel do spisu, nebylo ze spisu patrné, že by správce daně uvažoval o vyměření daně dle pomůcek. Správce daně tak za účinné pomoci žalovaného změnil důvody pro nezákonné doměření daňové povinnosti na dani z příjmů fyzických osob za období roku 2007.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. Po stručné rekapitulaci dosavadního řízení uvedl, že žalobce v žalobě argumentuje v podstatě shodně jako v odvolacích námítkách, s nimiž se žalovaný řádně vypořádal. Žalovaný rozhodoval podle § 50 odst. 5 ZSDP, a tedy pouze zkoumal dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobce v žalobě přináší v rozporu s ustanovením § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), některá nová tvrzení, která nebyla součástí odvolacích námitek. Žalobce nově namítá, že se žalovaný opírá o neveřejnou část

spisu, kterou nezná a dále, že při nahlížení do spisu dne 11.1.2010 nenalezl úřední záznam o vyměření daně podle pomůcek. Žalovaný odkázal na ustanovení § 23 ZSDP týkající se nahlížení do spisu, který umožňuje i nahlížení do neveřejné části spisu. Ze spisové dokumentace vyplývá, že dne 11.1.2010 žalobce do spisu nahlížel a s obsahem spisu se seznámil. Žalobce nijak nenamítal neúplnost spisu. Žalobce nese důsledky své nečinnosti podle § 44 odst. 1 ZSDP, neboť nereagoval na výzvu a nepodal daňové přiznání a nemohla tak být stanovena daň dokazováním, ale musela být stanovena podle pomůcek. Konstrukce pomůcek byla sestavena na samostatném úředním záznamu o stanovení základu daně podle pomůcek ze dne 4.12.2009, který se stal podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru. Samostatné seznámení žalobce s pomůckami ze spisu nevyplývá, ale použitými pomůckami byly v tomto případě výhradně údaje uvedené žalobcem v daňovém přiznání, a to stav pohledávek k 31.12.2007. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce věděl, z jakého důvodu ho správce daně vyzval k podání daňového přiznání.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. bez jednání, neboť žalobce ani žalovaný se po řádném poučení, že mohou vyslovit nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřili.

Ze žaloby podané společně žalobcem a jeho manželkou J. F. vyplývá, že společně napadají všechna v žalobě označená rozhodnutí a požadují jejich zrušení. Soud se nejprve byl nucen zabývat tím, zda žalobce je osobou, jíž svědčí aktivní legitimace vůči všem žalobou napadeným rozhodnutím. V případě zjištění nedostatku aktivní legitimace je totiž soud povinen v každé fázi řízení o dané žalobě až do vydání rozhodnutí ve věci samé tuto skutečnost zohlednit a se žalobou naložit způsobem, který s.ř.s. předvídá, tedy ji podle ust. § 46 odst. 1 písm. c) s.ř.s. zcela nebo zčásti odmítnout. Toto zákonné ustanovení soudu ukládá, aby návrh, resp. žalobu odmítl tehdy, je-li podána osobou zjevně neoprávněnou. Soud ovšem může návrh resp. žalobu po jejím podání odmítnout jedině tehdy, je-li nedostatek aktivní legitimace zcela nesporný. Z toho vyplývá, že se předvídá i situace, kdy bude otázka aktivní legitimace nejasná, tedy že neoprávněnost k podání návrhu či žaloby nebude od samého počátku zjevná. V daném případě až po předložení správního spisu žalovaným dospěl soud k jednoznačnému závěru, že žalobu vůči rozhodnutím žalovaného ze dne 2.7.2010, č.j. 6597/10-1100-500593, a ze dne 25.6.2010, č.j. 6770/10-1100-500593, podal žalobce jakožto osoba k tomu zjevně neoprávněná.

Aktivní legitimace pro řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je stanovena v ust. § 65 s.ř.s. Podle odst. 1 tohoto ustanovení se může ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti (dále jen „rozhodnutí“), žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popř. vyslovení jeho nicotnosti. Žalobu proti rozhodnutí správního orgánu může podat podle odst. 2 rovněž ten, kdo žalobní legitimaci podle odst. 1 nemá, ovšem tvrdí, že byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí vzešlo, a že postupem správního orgánu byl zkrácen na svých procesních právech takovým způsobem, že to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

V daném případě je soud toho názoru, že aktivní legitimace nesvědčí žalobci vůči rozhodnutím žalovaného ze dne 2.7.2010, č.j. 6597/10-1100-500593, ze dne 25.6.2010, č.j. 6770/10-1100-500593, ani podle odst. 1 ani podle odst. 2 ustanovení § 65 s.ř.s. Z výše citovaného odst. 1 vyplývá, že pro aktivní legitimaci je směrodatné, zda napadené rozhodnutí

uložilo žalobci nějaké povinnosti nebo ho ukrátilo na právech. Jinými slovy to znamená, že žalobci musí svědčit právo, o němž bylo ve správním řízení rozhodováno, tedy že musí být tou osobou, které se rozhodnutí přímo dotýká. Z rozhodnutí žalovaného ze dne 2.7.2010, č.j. 6597/10-1100-500593, vyplývá, že jím bylo rozhodováno o odvolání J. F. proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 4.12.2009, č.j. 127317/09/178911506832, kterým jí byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob. Dále z rozhodnutí žalovaného ze dne 25.6.2010, č.j. 6770/10-1100-500593, vyplývá, že jím bylo zamítnuto odvolání J. F. proti rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností správce daně ze dne 19.5.2010, č.j. 66223/10/178911506832, kterým bylo opravena zřejmá nesprávnost v uvedeném dodatečném platebním výměru ze dne 4.12.2009, č.j. 127317/09/178911506832. Z toho je zřejmé, že práva žalobce rozhodnutími žalovaného ze dne 2.7.2010, č.j. 6597/10-1100-500593, a ze dne 25.6.2010, č.j. 6770/10-1100-500593, nebyla nijak zasažena, tato rozhodnutí se ho netýkají, a proto soud rozhodl výrokem I. o odmítnutí žaloby ve vztahu k těmto rozhodnutím podle § 46 odst. 1 písm. c) s.ř.s., neboť žalobu v této části podala osoba zjevně neoprávněná.

Ostatní dvě napadená rozhodnutí, tj. ze dne 25.6.2010, č.j. 6771/10-1100-500593, a ze dne 2.7.2010, č.j. 3401/10-1100-500593, soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Po přezkoumání skutkového a právního stavu ve vztahu k těmto dvěma rozhodnutím dospěl soud k závěru, že žaloba je zčásti důvodná.

Ze správního spisu postoupeného žalovaným mimo jiné vyplývá, že žalobce byl výzvou správce daně ze dne 14.4.2009, č.j. 56132/09/178912502415, vyzván k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007 ve lhůtě 15 dnů, neboť v roce 2008 změnil způsob uplatňování výdajů. Ve výzvě ve znění její opravy ze dne 20.5.2009, je uvedeno, že žalobce je povinen podle § 23 ZDP upravit za zdaňovací období roku 2007 základ daně o hodnotu pohledávek. Dále byl žalobce upozorněn, že nepodá-li daňové přiznání v uvedené lhůtě, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek podle § 44 odst. 1 ZSDP. Žalobce dodatečné daňové přiznání za rok 2007 nepodal. Z tohoto důvodu byl vydán dne 4.12.2009 dodatečný platební výměr na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických za zdaňovací období roku 2007. V něm bylo uvedeno, že podle ZDP s přihlédnutím k § 13a tohoto zákona a § 46 odst. 7 ZSDP správce daně dodatečně vyměřil daň ve výši 25 652,- Kč a penále ve výši 5 130,- Kč. Dne 11.1.2010 podal žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, ve kterém uvedl, že správce daně dodanečně patrně hodnotu pohledávek uvedenou na řádku 5. Tabulky D Přílohy č. 1 Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007. Na tomto řádku je však chybně uvedena částka z roku 2006 a konstatoval, že stav pohledávek na začátku zdaňovacího období roku 2007 byl 0,- Kč a na konci roku 2007 byl ve výši 6 000,- Kč. Žalobce uvedl, že může doložit veškeré doklady ze své daňové evidence. Dne 19.5.2010 bylo správcem daně vydáno

rozhodnutí č.j. 66220/10/178911506832, kterým bylo v textu dodatečného platebního výměru žalobce na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 nahrazeno ustanovení § 46 odst. 7 ZSDP ustanovením § 44 odst. 1 ZSDP. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce rovněž odvolání dne 3.6.2010 s odůvodněním, že pro vyměření daně podle pomůcek nejsou důvody a správce daně se dodatečně pokouší měnit podstatu dodatečného platebního výměru, neboť je správcí daně zřejmé, že k doměření daně podle § 13a ZDP vůbec nemělo dojít, neboť žádné pohledávky, které by bylo možné dodávat s ohledem na změnu uplatnění výdajů, neexistovaly. O obou odvoláních rozhodl žalovaný žalobou napadenými rozhodnutími.

Rozhodující právní rámec pro daný případ tvoří následující ustanovení právních předpisů.

Podle § 44 odst. 1 ZSDP nebylo-li podáno daňové přiznání nebo hlášení, dodatečně daňové přiznání nebo hlášení včas, a to ani po výzvě správce daně, nebo nebyly-li na výzvu ve stanovené lhůtě odstraněny vady, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici, anebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání nebo hlášení ani na výzvu správce daně, je správce daně oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nebo hlášení daň ve výši nula.

Podle § 46 odst. 7 ZSDP zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předepíše. Právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejím dodatečnému stanovení na překážku. Dodatečně vyměřená daň je splatná do třiceti dnů ode dne doručení platebního výměru. Tato náhradní lhůta splatnosti, jakož i náhradní lhůta splatnosti podle odstavce 4, nemá vliv na uplatnění úroku z prodlení podle § 63. Tento postup se uplatní přiměřeně i při vyměření daně nižší, než byla poslední známá daňová povinnost.

Podle § 56 odst. 1 ZSDP stanovenou daň správce daně rozhodnutím opraví nebo zruší na žádost nebo z úřední povinnosti, pokud

- a) byla stanovena někomu, kdo podle zákona ji není povinen platit,
- b) došlo při stanovení daňové povinnosti k zřejmé chybě v počítání, psaní nebo jinému omylu, zejména jde-li o stanovení dvojí daňové povinnosti u téže daně a téhož daňového subjektu. Je-li v tomto případě stanovena dvojí daňová povinnost různě vysoká, zruší se daňová povinnost nižší.

Podle § 56 odst. 3 ZSDP ustanovení odstavce 1 písm. b) se použije přiměřeně i při opravě zřejmých nesprávností v jiných rozhodnutích nebo opatřeních, jimiž nebyla stanovena daňová povinnost.

Podle § 7 odst. 7 ZDP neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje s výjimkou uvedenou v § 11 nebo 12 ve výši

- a) 80 % z příjmů podle odstavce 1 písm. a),
- b) 60 % z příjmů ze živností řemeslných,

- c) 50 % z příjmů podle odstavce 1 písm. b) s výjimkou příjmů ze živností řemeslných,
- d) 40 % z příjmů podle odstavce 1 písm. c) nebo z příjmů podle odstavce 2 písm. a) s výjimkou příjmů podle odstavce 8, a nebo z příjmů podle odstavce 2 písm. b) až d).

Způsob uplatnění výdajů podle tohoto odstavce nelze zpětně měnit.

Podle § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 a věty následující ZDP výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pronájmu nebo zahájení likvidace, se upraví u poplatníků uvedených v § 2 ZDP pokud vedou daňovou evidenci, o výši pohledávek [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)] a závazků, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, o cenu nespotřebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv.

Stejným způsobem dále postupují poplatníci uvedení v § 2 při změně způsobu uplatňování výdajů podle § 24 na způsob podle § 7 odst. 7 nebo § 9 odst. 4 anebo při zahájení účtování, nebo při zahájení vedení daňové evidence. Základ daně (dílní základ daně) se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo.

Soud se nejprve zabýval prvním rozhodnutím žalovaného, kterým potvrdil rozhodnutí správce daně o opravě zřejmých omylů a nesprávností ze dne 19.5.2010.

Jak vyplývá ze shora uvedeného, žalobce byl vyzván k podání dodatečného daňového přiznání s ohledem na změnu způsobu uplatňování výdajů podle § 24 ZDP uplatněných za rok 2007 na paušální uplatňování výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP v roce 2008, neboť bylo třeba upravit základ daně o výši pohledávek za rok 2007.

V uvedené výzvě k podání daňového přiznání je odkaz na ustanovení § 44 odst. 1 ZSDP, podle něhož bylo nakonec postupováno a daň vyměřena z důvodu nepodání daňového přiznání. Stěžejní otázkou je, zda mohl správce daně nesprávně ve výroku dodatečného platebního výměru uvedené ustanovení § 46 odst. 7 ZSDP prostřednictvím aplikace ustanovení § 56 odst. 1, odst. 3 ZSDP opravit na ustanovení § 44 odst. 1 ZSDP.

Z textu ustanovení § 56 ZSDP je patrné, že lze aplikovat pouze na zjevné omyly ohledně údajů, které jsou však jinak dostatečně podloženy zjištěními prokazujícími jejich správné znění. S odkazem na toto ustanovení nelze naopak měnit vlastní skutková zjištění či jejich již provedené právní hodnocení, na jejichž základě byla stanovena daňová povinnost. Aby mohlo být takto postupováno, je však nutné, aby výše uvedená chyba byla "zřejmá", a to buď daňovému subjektu, na jehož návrh je možno zahájit řízení, nebo správci daně, jenž je k zahájení řízení rovněž povinen (srov. rozsudky NSS ze dne 14.2.2008, 7 Afs 42/2007; ze dne 9.11.2006, 7 Afs 23/2006, www.nssoud.cz).

Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že lze postupem podle § 56 odst. 3 ZSDP opravit i chybu v psaní ve výroku rozhodnutí správce daně, spočívající v odkazu na konkrétní ustanovení zákona, ovšem bez označení tohoto zákona (srov. rozsudek NSS ze dne 12.4.2006, 2 Afs 136/2005, www.nssoud.cz).

Na základě shora uvedeného soud konstatuje, že bylo možné opravit i základní náležitost dodatečného platebního výměru spočívající v uvedení právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno [srov. § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP], pokud bylo zřejmé, že jde o zjevný omyl. S ohledem na to, že správce daně již ve své výzvě k podání dodatečného

daňového přiznání použil odkaz na ustanovení § 44 odst. 1 ZSDP, má soud za to, že bylo zřejmé, že následně došlo k vyměření této daně podle tohoto ustanovení, neboť daňové řízení jiným směrem vůbec vedeno nebylo a nebyly ze strany správce daně ani činěny jiné úkony, z nichž by mohlo vyplývat, že správce daně vyměřil daň podle ustanovení § 46 odst. 7 ZSDP.

Závěrem k přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 25.6.2010, č.j. 6771/10-1100-500593, lze konstatovat, že žalovaný nepochybil, když akceptoval uvedenou opravu zřejmě nesprávnosti v dodatečném platebním výměru. Z těchto důvodů tedy soud žalobu ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ze dne 25.6.2010, č.j. 6771/10-1100-500593, zamítl podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou, a proti ji výrokem II. rozsudku zamítl.

Jak se podává již z výše uvedeného, žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 2.7.2010, č.j. 3401/10-1100-500593, se zabývalo podle § 50 odst. 5 ZSDP tím, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro použití pomůcek ke stanovení daně dodatečným platebním výměrem ze dne 4.12.2009 správce daně, neboť žalobce nepodal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

Těžiště žaloby spočívá mimo jiné v tom, že žalobce nevěděl nic o neveřejné části spisu, měl za to, že byl dodatečně změněn důvod vyměření daně a že ze spisu nevyplyval žádný záznam o úvaze správce daně o použití pomůcek.

Žalobce doložil k žalobě i protokol o ústním jednání ze dne 11.1.2010, v němž je uvedeno, že nahlédl do spisového materiálu týkajícího se daně z příjmů fyzických osob a byl seznámen s obsahem spisu. Tento protokol je založen v originále i ve správním spise. Není z něj však patrné, že by byl žalobce seznámen i s neveřejnou částí spisu ve smyslu ustanovení § 23 odst. 2 ZSDP. Podle tohoto ustanovení daňový subjekt není oprávněn nahlížet do úřední korespondence s jinými státními orgány, do rejstříku, pomůcek, zápisů a rozhodnutí sloužících výlučně pro potřeby správce daně a dalších podkladů, do nichž nelze umožnit nahlédnutí s ohledem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů. Není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, může správce daně v odůvodněných případech nutných pro další průběh daňového řízení povolit nahlédnutí i do těchto písemností. Důvody tohoto nahlédnutí uvede vždy výslovně v úředním záznamu. Toto omezení při nahlížení do spisů platí přiměřeně i při zapůjčení spisů pro řízení před jinými orgány než orgány správce daně všech stupňů.

Pouze v neveřejné části spisu se však nachází úřední záznam správce daně ze dne 4.12.2009 z něhož plyne odůvodnění a zdroj pomůcek, jejich výpočet a výhoda pro daňový subjekt ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 ZSDP. Ve veřejné části spisu tak není založen žádný podklad, kromě uvedené výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, který by se vztahoval k použití a stanovení pomůcek.

Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 28.3.2006, IV. ÚS 359/05, www.ussoud.cz: „Zákon o správě daní a poplatků spojuje přechod stanovení daně podle provedených důkazů na tzv. pomůcky se zásadním omezením procesních práv daňového subjektu. Podle ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, lze totiž v takovém případě v rámci odvolacího řízení zkoumat toliko zákonnost podmínek stanovení daně podle pomůcek a rovněž pak případný soudní přezkum se omezí toliko na zkoumání zákonnosti podmínek. Jinak řečeno, odvolací orgán a obecné soudy se v takovém případě již nemohou zabývat materiální podstatou stanovení daně, včetně její výše, nýbrž se omezí právě jen na přezkum zákonnosti. Neunese-li tedy daňový subjekt důkazní břemeno, je výrazně omezen jeho procesní prostor pro vznesení

relevantních námitek vůči postupu správce daně. Tyto námitky, aby mohly být považovány za relevantní, se tak mohou zaměřit opět toliko na otázky zákonnosti postupu správce daně.

Ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny, je podle Ústavního soudu součástí shora uvedeného komplexu zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. ...

Nelze proto připustit výklad, podle kterého postačí, aby byla tato výhoda patrná z daňového spisu a aby se s postupem správce daně seznámil toliko odvolací orgán, případně soudy přezkouvávající postup správce daně, resp. rozhodnutí odvolacího orgánu, a aby se s tímto postupem nemohl seznámit samotný daňový subjekt. Je totiž na samotném daňovém subjektu, aby formuloval vůči postupu správce daně námitky ve shora uvedeném rozsahu, tedy v rozsahu zpochybnění zákonnosti postupu správce daně, a tyto námitky nelze omezit tak, že s konkrétním postupem nebude daňový subjekt seznámen. Námitky totiž může daňový subjekt relevantně a kvalifikovaně vznášet pouze tehdy, je-li s postupem správce daně seznámen, tedy je-li seznámen i s tím, jakou okolnost správce daně považoval za výhodu pro daňový subjekt. “

Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 18.7.2007, 9 Afs 28/2007, www.nssoud.cz, k závěru: „že dle zákona o správě daní a poplatků je daňový subjekt oprávněn proti vyměření (doměření) daně též namítat, že daň nebyla vyměřena či doměřena správně či dostatečně spolehlivě. Oporu pro tento názor shledává Nejvyšší správní soud ve vzájemné souvislosti ustanovení § 1 odst. 2, § 2 odst. 9, § 31 odst. 7 a § 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Vycházel nejprve z obecného vymezení pojmu "správa daně“, které výsledek činnosti správce daně definuje jako "správné a úplné zjištění, stanovení a splnění daňových povinností“ (§ 1 odst. 2, věta první, zákona o správě daní a poplatků). Dle § 2 odst. 9 téhož zákona je pak právem i povinností všech daňových subjektů úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Na základě těchto dvou ustanovení zákona lze konstatovat, že zákon o správě daní a poplatků výslovně požaduje správné a úplné zjištění daňové povinnosti daňového subjektu, který má právo (i povinnost) se na tomto zjištění podílet, čemuž logicky odpovídá právo případně namítat, že se tak nestalo. Potvrzením správnosti tohoto názoru je § 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, dle něhož musí být z vyměřovacího spisu patrné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů. Účelem tohoto ustanovení je učinit transparentní úvahu správce daně v případě, kdy se rozhodne odchýlit se od údajů sdělených daňovým subjektem v daňovém přiznání a svým uvážením stanoví daňový základ a daň jinak. Veškeré skutečnosti, na základě kterých dospěl k finálnímu rozhodnutí, musí být seznatelné z vyměřovacího spisu a daňový subjekt má právo se s nimi seznámit. “

Soud má za to, že shora uvedená judikatura je použitelná i na dodatečné vyměření daně podle ustanovení § 44 odst. 1 ZSDP a procesní záruky práv daňového subjektu ve vztahu k použití pomůcek jsou v daném případě shodné. V návaznosti na předchozí pochybení, spočívající ve výroku dodatečného platebního výměru ze dne 4.12.2009 či nezařazení pomůcek do veřejné části spisu nedostal žalovaný své povinnosti seznámit žalobce s tím, že bude žalobci vyměřena daň podle pomůcek a z čeho jsou tyto pomůcky vytvořeny. K tomu, aby mohl daňový subjekt účinně hájit svá práva, musí mít možnost seznámit se s konstrukcí pomůcek a výhodou podle § 46 odst. 3 ZSDP. Jestliže jsou pomůcky nebo jejich část

založeny v neveřejné části spisu, musí být ve smyslu ustanovení § 46 odst. 2 ZSDP z vyměřovacího spisu patrné, že existuje i neveřejná část, daňovému subjektu při nahlížení do spisu nepředložená, aby mohl daňový subjekt uplatnit své právo podle § 23 odst. 2 ZSDP a projevit svůj zájem i o nahlédnutí do této neveřejné části spisu. V daném případě nebylo z veřejné části spisu, do níž žalobce dne 11.1.2010 nahlížel, patrné nic ke konstrukci pomůcek či uvedené výhodě, ačkoliv měl žalobce právo se s nimi seznámit. Dokonce nebylo patrné ani to, že správní spis obsahuje ještě další neveřejnou část spisu. O tom, že žalobce neměl přesnou představu o tom, že mu byla daň doměřena podle pomůcek, svědčí jeho odvolání proti rozhodnutí správce daně, neboť jeho argumentace se ubírá zcela jiným směrem a zřejmě neměl dostatečnou představu ani při podání žaloby, neboť uvedl, že nezná neveřejnou část spisu ani mu není znám žádný záznam o úvaze správce daně o vyměření daně dle pomůcek. Na jednu stranu to lze zřejmě přičíst nedostatečné informovanosti žalobce o právní úpravě, ale na druhé straně i opakovaným pochybením správce daně, který vydal rozhodnutí se špatným uvedením právního předpisu ve výroku, které se týkalo vyměření daňové povinnosti a nedal žalobci možnost seznámit se s konstrukcí pomůcek a přiznanou výhodou. Ve světle těchto pochybení neobstojí argumentace žalovaného, že použitými pomůckami byly výhradně údaje uvedené žalobcem v daňovém přiznání. Soud nemohl akceptovat ani námitku žalovaného, že žalobcova tvrzení o neveřejné části spisu jsou nová, a tedy nepřipustná, když se žalobce o existenci uvedeného úředního záznamu o pomůckách dozvěděl až ze žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného.

S ohledem na výše uvedenou vadu spočívající v tom, že žalobce nebyl seznámen s pomůckami ani s výhodou podle § 46 odst. 3 ZSDP, přistoupil soud ve výroku III. ke zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 2.7.2010, č.j. 3401/10-1100-500593, podle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., neboť došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Podle § 78 odst. 5 s.ř.s. je právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku žalovaný vázán.

Žalobce měl ve věci částečný úspěch, neboť jeho žaloba byla vůči rozhodnutí ze dne 25.6.2010, č.j. 6771/10-1100-500593, neúspěšná, zatímco vůči rozhodnutí ze dne 2.7.2010, č.j. 3401/10-1100-500593, úspěšná byla. Žalobce nevyčísлил náklady řízení a tak jeho jediným ze spisu patrným nákladem je soudní poplatek ve výši 2x 2000,- Kč. Soud proto podle § 60 odst. 1 věta druhá s.ř.s. přiznal částečně úspěšnému žalobci náhradu nákladů řízení ve výši jednoho zaplaceného soudního poplatku ve výši 2000,- Kč, které mu je povinen žalovaný uhradit v obvyklé lhůtě. Žalovanému náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto soud žalovanému žádnou náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 26.11.2012

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Markéta Kubová