



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **Mgr. M. B.**, zastoupeného JUDr. Josefem Corradini, advokátem se sídlem Valova 24, Ostrava – Stará Bělá, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2006, č. j. 2809/130/2005, č. j. 2811/130/2005, č. j. 2812/130/2005, č. j. 2813/130/2005, č. j. 2814/130/2005, č. j. 2816/130/2005, č. j. 2817/130/2005 a č. j. 2720/130/2005, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 6. 2007, č. j. 22 Ca 167/2006 – 84,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla

zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „žalovaný“) ze dne 27. 2. 2006, č. j. 2809/130/2005, č. j. 2811/130/2005, č. j. 2812/130/2005, č. j. 2813/130/2005, č. j. 2814/130/2005, č. j. 2816/130/2005, č. j. 2817/130/2005 a č. j. 2720/130/2005. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem v Novém Jičíně (dále jen „finanční úřad“) ze dne 20. 10. 2004, č. j. 79908/04/374910/3492, č. j. 79936/04/ 374910/3492, č. j. 79939/04/374910/3492, č. j. 79952/04/374910/3492, č. j. 79956/04/ 374910/3492, č. j. 79959/04/374910/3492, č. j. 79962/04/374910/3492 a č. j. 79996/ 04/374910/3492, jimiž finanční úřad dodatečně vyměřil stěžovateli daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2000 až 4. čtvrtletí roku 2001 a za období 3. a 4. čtvrtletí roku 2002.

Stěžovatel označil za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Spatřuje nezákonnost v nesprávném posouzení právní otázky, zda pochybení žalovaného i finančního úřadu při posouzení okamžiku zahájení daňové kontroly mohlo mít vliv na stanovení výše jeho daňové povinnosti. Krajský soud též nezkoumal, zda byly splněny podmínky pro vydání rozhodnutí finančního úřadu a zda je toto rozhodnutí zákonné. Namísto rozhodnutí o vyměření daně na základě dodatečných daňových přiznání podaných stěžovatelem vydal žalovaný rozhodnutí o zastavení řízení pro jeho nepřípustnost. Toto rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno současně s vydáním zamítavého rozhodnutí žalovaného o odvolání stěžovatele. Tímto žalovaný zcela znemožnil stěžovateli doplnit odvolání proti rozhodnutí žalovaného, které mělo podstatný vliv na uplatňování práv stěžovatele. V závěru kasační stížnosti stěžovatel rovněž namítá, že krajský soud v odůvodnění svého rozsudku nevysvětlil, proč nesprávné posouzení okamžiku zahájení daňové kontroly u stěžovatele zůstalo bez vlivu na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

Žalovaný ve svém vyjádření k podané kasační stížnosti uvádí, že akceptuje právní závěry krajského soudu, přičemž ale trvá na tom, že postup finančního úřadu při vydání dodatečných platebních výměrů byl v souladu s právními předpisy. Dále se plně ztotožňuje s názorem, že v předmětném případě byla daňová povinnost dodatečně vyměřena na základě zjištění stěžovatele, a proto při výpočtu daňového penále bude uplatněna sazba ve výši 0,05 % za každý den prodlení.

Ze správního spisu žalovaného Nejvyšší správní soud zjistil následující relevantní skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Finanční úřad při ústním jednání dne 11. 8. 2003 zahájil daňovou kontrolu dle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Jako předmět kontroly byla mimo jiné označena i daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2000 – 4. čtvrtletí 2002. Dne 9. 9. 2003 finanční úřad provedl místní šetření, jehož

předmětem byly skutečnosti uvedené stěžovatelem v písemném podání ze dne 11. 8. 2003 k daňové kontrole. V tomto podání stěžovatel seznámil finanční úřad se skutečnostmi týkajícími se jeho vlastních zjištění v účetnictví, označil je za rozhodné skutečnosti pro podání dodatečného daňového přiznání na daňovou povinnost vyšší k dani z příjmu fyzických osob a daně z přidané hodnoty. Finanční úřad tato zjištění považoval za vlastní, učiněná v rámci součinnosti daňového subjektu se správcem daně v průběhu daňové kontroly. Stěžovatel s tímto závěrem nesouhlasil a podal proti němu námitku. Konkrétně uvedl, že zahájení daňové kontroly mu zabránilo v možnosti účinného podání dodatečného daňového přiznání, tato skutečnost však nemůže být k jeho tíži, zejména ve smyslu sankcí dle ustanovení § 63 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků (daňové penále). Finanční úřad se s tímto názorem stěžovatele neztotožnil a námitku rozhodnutím ze dne 2. 8. 2004 zamítl. Na základě výsledků daňové kontroly a závěrů uvedených ve zprávě o daňové kontrole a jejím dodatku pak vydal shora označené dodatečné platební výměry. Stěžovatel se proti těmto platebním výměrům bránil odvoláním a později podal též dodatečná daňová přiznání za dotčená zdaňovací období. Údaje v něm obsažené se zcela shodovaly s výší daňového základu a daně vyměřené dodatečnými platebními výměry. Tyto skutečnosti stěžovatel nijak nerozporoval. Finanční úřad svými rozhodnutími ze dne 22. 2. 2006 zastavil řízení o podaných dodatečných daňových přiznáních a žalovaný dne 27. 2. 2006 zamítl odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Obě rozhodnutí byla stěžovateli doručena současně. Stěžovatel až dne 28. 2. 2006 doplnil své odvolání, řízení o tomto návrhu však žalovaný zastavil, neboť doplnění bylo podáno až po vydání rozhodnutí o odvolání.

Rozhodnutí žalovaného o odvolání napadl stěžovatel žalobou ve správním soudnictví. Krajský soud nejprve konstatoval, že námitka stěžovatele ohledně zahájení daňové kontroly až dne 9. 9. 2003 (nikoli tedy 11. 8. 2003), je důvodná. Z obsahu protokolu o ústním jednání konaném v srpnu totiž nevyplývá žádný konkrétní úkon, který by finanční úřad ve vztahu ke stěžovateli učinil k přezkoušení jeho daňové povinnosti. Dále však krajský soud dospěl k závěru, že nesprávné posouzení okamžiku zahájení daňové kontroly finančním úřadem zůstalo bez vlivu na stanovení výše daňové povinnosti stěžovatele, a toto pochybení tak nezaložilo nesprávnost či nezákonnost rozhodnutí finančního úřadu, resp. žalovaného. Krajský soud připomněl, že ani sám stěžovatel v podané žalobě nezpochybnil výši daňové povinnosti, která mu byla stanovena shora uvedenými platebními výměry. Stěžovatel poukazoval především na důsledek vyměření daňové povinnosti správcem daně na základě výsledků daňové kontroly v podobě povinnosti zaplatit penále z prodlení ve výši 0,2 % z nedoplatku daně namísto nižšího penále ve výši 0,05 %. Pro úplnost krajský soud dodal, že v daném řízení byla přezkoumávána pouze rozhodnutí, kterými žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti platebním výměrům finančního úřadu, jimiž byla vyměřena daň a netýkala se penále z nedoplatku této daně. V závěru krajský soud konstatoval, že se nemohl zabývat správností rozhodnutí finančního úřadu ze dne 22. 2. 2006 o

zastavení řízení ve věci dodatečných daňových přiznání, neboť podanou žalobou byla napadena pouze rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání proti platebním výměrům.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel ji opírá o důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj. o nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a o nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Obsahově námitky tomuto určení odpovídají. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle § 63 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků platí, že z daně, doměřené podle dodatečného daňového přiznání nebo hlášení daňového dlužníka, se vypočte penále podle odstavce 2 poloviční sazbou. Tato sazba 0,05 % penále z rozdílu mezi daní dosud nepravomocně vyměřenou a vyšší daní vyměřenou v odvolacím řízení proti tomuto vyměření, se uplatní také v případech, kdy k tomuto rozdílu došlo v důsledku vyhovění návrhu daňového subjektu v odvolacím řízení. Poloviční sazba penále se uplatní také v případech, kdy plátce daně vybírané srážkou nesprávně sraženou a odvedenou daň nebo zálohu na ni srazí a odvede podle vlastního zjištění dodatečně ve správné výši a o této skutečnosti vyrozumí současně správce daně. Bylo-li zkrácení daně zjištěno správcem daně, penále se vypočte podle odstavce 2 dvojnásobnou sazbou, tj. ve výši 0,2 %. Penalizace záloh končí dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení vztahujícího se ke zdaňovacímu období, které bylo zálohováno. Penále stanovené podle tohoto ustanovení se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí.

V dané věci je stěžejní úvodní kasační námitka stěžovatele, zda případné pochybení žalovaného i finančního úřadu při posouzení okamžiku zahájení daňové kontroly mohlo mít vliv na stanovení výše daňové povinnosti stěžovatele. Ten v kasační stížnosti konstatoval právní názor krajského soudu na předmětnou problematiku a následně obecně uvedl, že v tomto posouzení spatřuje nezákonnost. Nejvyšší správní soud se však s jím namítaným pochybením neztotožňuje, přesněji nesdílí názor, že toto případné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Z předložené spisové dokumentace finančního úřadu a žalovaného je totiž zřejmé, že mezi daňovými orgány a stěžovatelem není sporu o důvodu a výši jemu vyměřené daňové povinnosti. Stěžovatel od zahájení daňové kontroly spolupracoval s finančním úřadem, jím doložené skutečnosti rozhodné pro podání dodatečného daňového přiznání na vyšší daňovou povinnost jsou zcela shodné se závěry finančního úřadu, které byly promítnuty do vydaných dodatečných

platebních výměrů na daň z přidané hodnoty. Stejně tak těmto údajům naprosto odpovídají i dodatečná přiznání k dani z přidané hodnoty, o nichž byla řízení finančním úřadem zastavena podle § 41 odst. 2 a § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel tedy nezpochybňuje výši vyměřené daňové povinnosti, nezpochybňuje ani důvody, které vedly k dodatečnému vyměření daně. Jeho námitky se týkají skutečnosti, zda daň byla vyměřena na základě zjištění správce daně či na základě jeho zjištění, což nemá vliv na výrok dodatečných platebních výměrů a potažmo rozhodnutí o odvolání, ale je určující pro následné určení výše penále.

Stěžovatel si je uvedeného rozlišení vědom, neboť odvolání proti dodatečným platebním výměrům, v žalobě i v kasační stížnosti sám uvádí, že nesprávné posouzení okamžiku zahájení daňové kontroly v projednávané věci má podstatné dopady v oblasti daňového penále. Stanovení okamžiku skutečného zahájení daňové kontroly má v dané věci vliv na závěr o tom, zda k dodatečnému vyměření daně došlo na základě návrhu daňového subjektu nebo zjištění správce daně, od čehož se odvíjí výše penále. Předmětem přezkumu v této věci však nejsou a nebyly platební výměry na penále, nýbrž dodatečné platební výměry na daň, proto se uvedená okolnost nijak nedotýká výroků rozhodnutí v tomto řízení. K tomuto závěru dospěl též krajský soud a Nejvyšší správní soud se s ním z výše uvedených důvodů ztotožnil.

Stěžovatel dále namítá, že rozhodnutí o zastavení řízení o podaných dodatečných daňových přiznáních na daň z přidané hodnoty za dotčená zdaňovací období mu bylo doručeno finančním úřadem současně s vydáním zamítavých rozhodnutí žalovaného o odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům. Tímto měl žalovaný stěžovateli zcela znemožnit doplnění odvolání proti napadeným rozhodnutím, což mělo podstatný vliv na uplatňování práv stěžovatele. Nejvyšší správní soud k tomuto bodu opětovně konstatuje, že porovnáním zprávy o daňové kontrole a stěžovatelem podaných dodatečných přiznání k dani z přidané hodnoty nevzniká rozpor v důvodu ani výši dodatečně stanovené daňové povinnosti stěžovatele. Oprávněnost a správnost samotných dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2000 až 4. čtvrtletí roku 2001 a za období 3. a 4. čtvrtletí roku 2002 stěžovatel nijak nezpochybňuje. Neučinil tak v celém průběhu daňové kontroly, ani v řízení před soudem. Za těchto okolností stěžovatel v důsledcích oproti svému výslovnému tvrzení nebyl v řízení o dodatečném vyměření daně nijak zkrácen při uplatňování svých práv.

V samotném závěru kasační stížnosti stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů spočívající v tom, že krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí nevysvětlil, proč nesprávné posouzení okamžiku zahájení daňové kontroly u stěžovatele zůstalo bez vlivu na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Dle Nejvyššího správního soudu však tyto skutečnosti v dostatečně

srozumitelné podobě odůvodnění napadeného rozsudku obsahuje. Na straně 8 písemného vyhotovení rozsudku krajského soudu je uvedeno, že soud vycházel především z tvrzení samotného stěžovatele, který v podané žalobě nezpochybňoval výši daňové povinnosti, jež mu byla stanovena dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty. Dále krajský soud konstatoval, že v daném řízení jsou přezkoumávána výhradně rozhodnutí žalovaného, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti platebním výměrům na daň, nikoli penále. Je zřejmé, že téměř vždy lze úspěšně polemizovat nad tím, zda krajský soud (či jakýkoli jiný soud) mohl své rozhodnutí lépe, srozumitelněji či obsírněji odůvodnit, nicméně tato polemika nemá vliv na posouzení nepřezkoumatelnosti ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. vady, pro kterou je krajský soud povinen napadené rozhodnutí zrušit z úřední povinnosti. Takovou vadou je míněna naprostá absence úvah, na základě jakých bylo rozhodnutí vydáno (podrobněji k pojmu „nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů“ viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, dostupný na www.nssoud.cz), o takovou situaci se v daném případě – jak je výše uvedeno – nejedná.

Jestliže tedy krajský soud z uvedených důvodů zamítl žalobu stěžovatele podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s., postupoval zcela v souladu se zákonem.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady v tomto řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 10. září 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu