

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **Ing. Z. H.**, zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1615/4, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 2. 2010, č. j. 10 Ca 36/2009 – 66,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 2. 2010, č. j. 10 Ca 36/2009 – 66, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně - Ing. Z. H. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 2. 2010, č. j. 10 Ca 36/2009 – 66, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Českých Budějovicích (dále též „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 17. 2. 2010, č. j. 10 Ca 36/2009 – 66, zamítl žalobu, kterou se žalobkyně - Ing. Z. H. (dále též „žalobkyně“) domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 11. 12. 2008, č.j. 7088/08-1100, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 12. 2007, č. j. 283669/07/077910/1203, kterým jí byla, jako spolupracující osobě (§ 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2004 /dále jen „zákon o daních

z příjmů“/), dodatečně vyměřena za zdaňovací období roku 2004 daň z příjmů fyzických osob ve výši 137 356 Kč (dále jen „daň“).

Krajský soud především neshledal opodstatněným žalobní bod, v němž byla vznesena námitka, že žalobkyni byla stanovena daň až po marnému uplynutí zákonné prekluzivní lhůty k vyměření daně, jejíž konec žalobkyně dovozovala ke dni 31. 12. 2008. V této lhůtě však správce daně učinil další úkony směřující k vyměření daně ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Vyslechl svědky H. Š. a Ing. P., bývalé zaměstnance Dopravního centra s.r.o., tak jak bylo navrženo manželem žalobkyně dne 18. 9. 2008. Krajský soud vyslovil závěr, že tyto realizované důkazní prostředky - svědecké výpovědi jsou úkony způsobilými přerušit běh prekluzivní lhůty k stanovení daně žalobkyni. Tyto úkony byly totiž provedeny za účelem posouzení správnosti dodatečného vyměření daně. Konec prekluzivní lhůty k dodatečnému stanovení daně byl proto prodloužen z 31. 12. 2008 až do dne 31. 12. 2011. Pokud pak žalobkyni bylo rozhodnutí žalovaného finančního ředitelství doručeno fikcí v lednu 2009, stalo se tak v otevřené prekluzivní lhůtě. Krajský soud neshledal, že by daňová kontrola nebyla zahájena zákonu odpovídajícím způsobem, ani nezjistil procesní závady, které by ovlivnily zákonnost napadeného rozhodnutí. Není také v rozporu se zákonem, pokud je daňová kontrola zahájena a prováděna v sídle správce daně a není ani porušením principu dvouinstančnosti daňového řízení, pokud správce daně k žádosti podle ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků poukáže na zprávu o daňové kontrole. Stejně tak odpovídá zákonu, pokud při zahájení daňové kontroly správce daně nedisponuje podezřením, že by žalobkyně krátila svou daňovou povinnost. O námitce podjatosti pracovníků správce daně v souladu se zákonem též rozhodoval nadřízený pracovník správce daně. V rozporu s ustanovením § 34 odst. 3 a 4 zákona o správě daní a poplatků není ani to, pokud třetí osoby sdělí správci daně údaje potřebné k vyměření daně (konkrétně sdělí stav tachografů určitých vozidel). Opodstatněné nejsou ani výtky o vadách řízení před správním orgánem, které měly spočívat v porušení práv žalobkyně při provádění daňové kontroly. Je tomu tak proto, že žalobkyně měla reálnou možnost hájit svá práva, jestliže byla seznámena s výsledky zjištění při daňové kontrole u manžela. K tomu jí byla stanovena přiměřená lhůta, přičemž žalobkyně tohoto práva opakovaně využila, když své odvolání celkem 5 krát doplnila. Neopodstatněná je též žalobní výtka, že správní orgány v průběhu kontroly pochybily, pokud neadresovaly žádnou výzvu žalobkyni. Posouzení zákonnosti konkrétních výzev totiž náleží do řízení o žalobě manžela žalobkyně. Žalobkyně nevedla účetnictví ani jinou evidenci a předepsané účetnictví vedl její manžel. Nebylo tedy na žalobkyni, aby odstraňovala nějaké pochybnosti správce daně. Důkazní břemeno spočívalo na hlavním daňovém subjektu – manželu žalobkyně. Z těchto důvodů zde nebyl prostor k vydání výzev dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků vůči žalobkyni. Není proto ani na místě hovořit o přechodu důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně. Pokud pak žalobkyně žádné důkazy neuplatňovala, nemohly být ani správními orgány hodnoceny. Obdobně nebylo též porušeno právo zakotvené v ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, resp. právo na spravedlivý proces. Je tomu tak proto, že návrh svědeckých výpovědí učinil manžel žalobkyně a správce daně mu vyhověl jejich provedením. K odepření práva na spravedlivý proces žalobkyni proto nedošlo. Žalobou napadené správní rozhodnutí obstojí i po hmotně-právní stránce. Krajský soud neshledal porušení ustanovení § 13 zákona o daních z příjmů, neboť z něj nelze dovodit, pokud by se žalobkyně podílela na příjmech a výdajích spolupracujícího manžela, že by nenesla žádnou

odpovědnost za doměření daně. Správní rozhodnutí je rovněž přezkoumatelné a nebyla při jeho vydání porušena zásada o součinnosti s daňovým subjektem. Daňový základ byl žalobkyni po právu zvýšen o vyloučené odpisy privatizovaného majetku, neboť výpočet odpisů neodpovídal právním předpisům. Vstupní cena odepisovaného majetku pak nebyla nesprávně stanovena správními orgány, jak tvrdí žalobkyně, ale právě manželem žalobkyně. Odpovídající je i úsudek správních orgánů, že nebyly dodrženy podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů při posuzování nákladů na opravu hmotného majetku. Nelze ani přisvědčit žalobnímu tvrzení o tom, že ze strany správních orgánů bylo postupováno nepřiměřeně, pokud žádná z jednotlivých prací souvisejících s rekonstrukcí domu, nebyla považována za opravu. Je tomu tak proto, že se ve skutečnosti jednalo o technické zhodnocení, a nikoliv o opravu. Správní orgány postupovaly rovněž v souladu s daňovými předpisy, jestliže uzavřely, že nebyly dodrženy zákonné podmínky předepsané pro tvorbu rezerv. Oprávněnost tvorby rezerv pak zpochybnil správce daně výslechem svědků Milana Sovy a Vladimíra Sahana. Nebylo proto důvodu, aby finanční ředitelství jakkoliv měnilo rozhodnutí správce daně.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opřela o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka především vytýká krajskému soudu, že nesprávně posoudil otázku zániku práva finančních orgánů k dodatečnému stanovení daně, ačkoliv byl povinen k této skutečnosti přihlížet z úřední povinnosti. Nesprávně uvážil, že v projednávané věci došlo k přerušení prekluzivní lhůty a započetí běhu lhůty nové podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, v důsledku čehož připadl konec této lhůty až na den 31. 12. 2011. Úkony správních orgánů v průběhu odvolacího řízení (ať již svědecké výpovědi nebo jakékoliv jiné úkony) nejsou úkony ve smyslu věty druhé tohoto ustanovení. Ostatně z odůvodnění rozsudku není vůbec zřejmé, jaké úkony v odvolacím řízení měl krajský soud na mysli. Rozsudek je v tomto směru proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Správní soud za úkony, které měly v jejím řízení přerušit a prodloužit běh prekluzivní lhůty, považuje svědecké výpovědi, které se uskutečnily v daňovém řízení jejího manžela. Tyto úkony však nikdy nebyly uskutečněny v daňovém řízení vedeném s ní v její věci. Nemohlo se tak jednat o úkony, vyhovující dikci ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud pochybil i tím, když došel k závěru, že při provádění daňové kontroly nebyla porušena její práva. Je tomu tak proto, že jí nebylo umožněno, aby se účastnila svědeckých výpovědí, resp. aby mohla klást svědkům otázky. Toto právo svědčí nejen zástupci daňového subjektu, ale i tomuto subjektu samotnému. Takové porušení zákona (§ 16 odst. 4 písm. e/ zákona o správě daní a poplatků) je pak o to závažnější, pokud by snad měly být tyto úkony považovány za úkony ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 věty druhé téhož zákona. Musí zdůraznit i to, že se o konání nějakých svědeckých výpovědí dozvěděla až ze žalobou napadeného rozhodnutí finančního ředitelství. V tomto směru proto krajský soud nesprávně uvážil žalobní bod, v němž bylo správním orgánům vytýkáno porušení zásady součinnosti s daňovým subjektem. S poukazem na hojnou judikaturu kasačního soudu má dále za to, že krajský soud též nesprávně uvážil otázku přechodu důkazní povinnosti na správce daně, resp. že neunesla důkazní břemeno. Na její daňovou povinnost lze pohlížet jako na „povinnost spolupracující osoby“. Skutečnost, že jsou její příjmy a výdaje (jako spolupracující osoby) odvislé od příjmů a výdajů osoby hlavní (manžela Ing. F. H.), však

nemůže mít za následek, aby v jejím daňovém řízení nebyla nadána plnohodnotnými právy jako každý jiný daňový subjekt, jak nesprávně dovodil krajský soud. Tato práva jí však byla upřena. Nebylo jí umožněno účastnit se výslechů svědků (porušení § 16 odst. 4 písm.e/ zákona o správě daní a poplatků). Nebylo jí umožněno prokazovat rozhodné skutečnosti, které by mohly vést k unesení jejího důkazního břemene (porušení ustanovení § 31 odst. 8, 9 zákona o správě daní a poplatků). Má-li jí být kladeno k tíži neunesení důkazního břemene, musí jí nejprve stíhat důkazní povinnost. Tak tomu ale v této věci nebylo. V jejím řízení nebyly, vyjma formálního zahájení a ukončení daňové kontroly, prováděny žádné jiné úkony. Vše bylo prováděno toliko v daňovém řízení vedeném ve věcech jejího manžela. Tomuto nesprávnému postupu správních orgánů pak zcela přisvědčil i krajský soud, a to i přes existenci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2005, sp. zn. 1 Afs 154/2004, který takový postup označil za nesprávný. S poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/2007 musí rovněž namítnout, že daňová kontrola byla u ní provedena nezákonně pro absenci relevantního důvodu k jejímu zahájení a krajský soud na tuto skutečnost nikterak nereflektoval. Správní soud rovněž vadně uvážil důvodně vytýkanou nezákonnost při vydání výzev dle ustanovení § 34 zákona o správě daní a poplatků a při hodnocení takto nezákonně získaných důkazních prostředků. Nesprávné pak jsou závěry krajského soudu i pokud jde o další v žalobě vytýkaná pochybení finančních orgánů (porušení zásady dvouinstančnosti, nesprávné místo výkonu daňové kontroly, v řízení konali podjatí pracovníci správce daně). Správní orgány rovněž vybočily ze zásady přiměřenosti, když v téměř dva roky trvající daňové kontrole podrobili kontrole každou korunu, kterou její manžel disponoval. V neposlední řadě namítá, že bylo povinností správních orgánů stanovit jí daň za použití pomůcek, neboť v samotném řízení došlo k zpochybnění velké části účetnictví osoby hlavní. Krajský soud se nadto touto žalobní výtkou nezabýval, a i proto je jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Správní soud však věc nesprávně posoudil i po hmotně-právní stránce. Správní orgány totiž při stanovení vstupní ceny (pro účely odpisů) vyšly z kupní ceny privatizovaného majetku. Nikterak však nezohlednily tu okolnost, že tato cena byla cenou za prodej podniku – tj. cenou zahrnující jak hmotný a nehmotný majetek, tak i pohledávky (1475,89 tis. Kč) a především závazky (7729,51 tis. Kč), jejichž část však manžel uhradil věřitelům. Správce daně kupní cenu nesprávně vztáhl pouze na movitý a nemovitý majetek. Manžel proto při stanovení vstupní ceny postupoval správně. Pokud tomuto postupu přisvědčil i krajský soud, tak také on věc nesprávně právně posoudil. Krajský soud se chybně ztotožnil s názorem správce daně, který vyloučil odpisy z majetku, jenž byl pořízen v době delší než 5 let před vložením do obchodního majetku. Krajský soud nesprávně aproboval postup správních orgánů, které vadně vyloučily veškeré výdaje na opravy majetku s tím, že všechny práce na nemovitosti posoudil jako technické zhodnocení, aniž by u řady z nich vůbec prověřoval, o co se vlastně jednalo. Správní soud proto pochybil, když nepřihlédl k tomu, že správní orgány vyšly z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci. Krajský soud v neposlední řadě i nesprávně dovodil, že správní orgány nepochybily při hodnocení důkazů - výpovědí Ing. P. a Š., vztahující se k subdodávkám od společnosti Dopravní Centrum, s. r. o. Je tomu tak proto - mimo již vytýkané porušení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků - že otázka subdodávek nebyla nikdy dopodrobna předmětem daňové kontroly (dokazování). Rozhodnutí správce daně je pak i nepřezkoumatelné, když ve Zprávě o kontrole není dostatečně uvedeno, proč tu kterou opravu, a z jakého důvodu vyloučil z výdajů. Není tak jakkoliv zřejmé, jak správce daně došel k neuznané částce 556 135 Kč.

Finanční ředitelství k podané kasační stížnosti předložilo obsáhlé stanovisko, v němž se vyjádřilo k jednotlivým stížnostním bodům, jež byly uplatněny stěžovatelkou. Má za to, že k prekluzi práva k vyměření daně stěžovatelce nedošlo. Je tomu tak proto, že v rámci odvolacího řízení byly provedeny nově navrhované důkazy – výpovědi svědků H. Š. a Ing. P.. Běh prekluzivní lhůty byl proto prodloužen z 31. 12. 2008 do 31. 12. 2011. V tomto směru je podstatné, že tyto úkony nebyly činěny účelově k prodloužení lhůty, nýbrž byly provedeny na návrh manžela stěžovatelky v průběhu odvolacího řízení (posouzení správnosti dodatečného vyměření daně). Byly proto plnohodnotnými úkony ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Nelze ani přisvědčit závěrům stěžovatelky, že bylo porušeno její právo deklarované v ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Ze spisu je patrno, že uvedené úkony – svědecké výpovědi – byly provedeny v odvolacím řízení a jednalo se o nové návrhy manžela stěžovatelky. Při tom tyto úkony byly provedeny v souladu s příslušnými ustanoveními zákona o správě daní a poplatků, se šetřením práva daňového subjektu být přítomen a klást svědkům otázky. Toto právo však konzumoval Ing. H., neboť jemu svědčilo důkazní břemeno. Bylo to totiž jeho účetnictví, které bylo podrobeno daňové kontrole. Ani další stížnostní námitky nejsou důvodné. Námitka nepřiměřenosti prováděné daňové kontroly pak ani nebyla uplatněna v odvolání. Finanční ředitelství proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je třeba napadený rozsudek krajského soudu zrušit, a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Přestože stěžovatelka výslovně v podané kasační stížnosti uvedla, že ji podává z důvodu uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Je tomu tak nejen proto, že mu to umožňuje ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., ale i z toho důvodu, že námitku nepřezkoumatelnosti uplatňuje ve skutečnosti i sama stěžovatelka. Právní posouzení věci samé za situace, kdy by bylo rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné, by pak bylo přinejmenším předčasné.

Nejvyšší správní soud při posuzování námitek kasační stížnosti vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž tento soud vyslovil,

že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, také konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny*“.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný a jak uvážil pro věc rozhodné skutečnosti, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností. Uvedené pak musí nelézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen skrze odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak jej uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak, nestanoví-li zákon jinak (srov. ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ustanovení § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Ponechat stranou v žádném případě nelze ani okolnost, že podané odůvodnění v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení.

Stěžovatelka v žalobě zásadně namítala (žalobní bod II.) prekluzi práva správních orgánů dodatečně jí stanovit daň z příjmů fyzických osob za rok 2004. Při tom současně vytkla krajskému soudu, že je jeho rozsudek pro neuvedení výčtu úkonů, které měly podle jeho názoru přerušit běh prekluzivní lhůty a založit běh lhůty nové, nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Současně i namítla, že je rozsudek nepřezkoumatelný i proto, že se krajský soud nezabýval její námitkou, že jí měla být dodatečně stanovena daň pomůckami a nikoliv dokazováním.

Krajský soud se s vytýkanou námitkou prekluze, kterou se byl ostatně povinen zabývat z úřední povinnosti, vypořádal tak, že konstatoval prodloužení prekluzivní lhůty k vyměření daně do 31. 12. 2011. Poukázal při tom na daňový spis manžela stěžovatelky a jeho důkazní návrhy. Výslovně se při tom opřel o skutečnost, že správce daně provedl výslech svědků H. Š. a Ing. P., bývalých zaměstnanců Dopravního centra s.r.o. Konkrétně uvedl, že právě těmito úkony (svědeckými výpověďmi) provedenými správcem daně v odvolacím řízení ve věci dodatečného stanovení daně z příjmů manžela stěžovatelky došlo k prodloužení běhu prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 věta prvá zákona o správě daní a poplatků. Konstatoval proto, že z tohoto důvodu k prekluzi práva správce daně k dodatečnému doměření daně stěžovatelce za rok 2004 nemohlo dojít.

Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Je tomu tak proto, že krajský soud ve svém rozsudku dostatečně konkrétně rozvedl, od kterých úkonů provedených správcem daně odvozuje, že v daňovém řízení stěžovatelky došlo k přerušení prekluzivní lhůty k doměření daně za rok 2004. Konkrétně uvedl kterým úkonům správce daně přiznává tak zásadní důsledky, jako je přerušení běhu prekluzivní lhůty a založení běhu lhůty nové. Uvedl, že jimi byly provedené svědecké výpovědi Ing. P.

a H. Š.. Současně dostatečně rozvedl úvahu, proč tyto úkony provedené v průběhu odvolacího řízení považuje za úkony podle ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Že tomu tak skutečně bylo, odpovídá i obsah samotné kasační stížnosti, v níž stěžovatelka obsáhle napadá právní názor krajského soudu o tom, že by úkony - zde svědecké výpovědi – provedené v odvolacím řízení byly způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty a založit běh nové. Právní názor stěžovatelky o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku z tohoto důvodu proto nemůže obstát.

Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný ani z toho důvodu, že se krajský soud nezabýval žalobní výtkou stěžovatelky o nezákonnosti stanovení daně dokazováním, když jí měla být daň správně stanovena pomůckami (bod č. XX. žaloby). Je tomu tak proto, že se krajský soud tímto vágně formulovaným bodem ve skutečnosti zabýval a důvody pro stanovení daně za použití pomůcek u stěžovatelky neshledal (str. 14 a 15).

Nesprávný je však právní názor krajského soudu, že v řízení o daňové povinnosti stěžovatelky neuplynula lhůta k dodatečnému stanovení daně stěžovatelce za rok 2004.

Z obsahu správního spisu vyplývá, což ostatně konstatoval i krajský soud, že kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 2004 u stěžovatelky započala dne 6. 10. 2005. Na základě výsledku této kontroly vydal správce daně dne 20. 12. 2007 pod č.j. 283669/07/077910/1203 dodatečný platební výměr, kterým stěžovatelce dodatečně stanovil daň z příjmů fyzických osob za rok 2004 ve výši 137 356 Kč. Pro řízení o dodatečně stanovené dani byla stěžovatelka zastoupena daňovou poradkyní Ing. I. H.. Mezi účastníky při tom není sporu, že svým charakterem se jednalo o plnou moc neomezenou. Proti tomuto dodatečnému stanovení daně se stěžovatelka odvolala a údaje svého odvolání několikráte doplnila. Naposledy se tak stalo dne 21. 11. 2008. Odvolání stěžovatelky žalované finanční ředitelství zamítlo rozhodnutím č. j. 7088/08 - 1100 ze dne 11. 12. 2008. Podle příslušné doručenky bylo toto rozhodnutí finančního ředitelství doručováno zástupci stěžovatelky tak, že zásilka, jejíž součástí toto rozhodnutí bylo, byla uložena v místě sídla zástupce stěžovatelky dne 17. 12. 2008. Podle kopie jiné dodejky bylo spolu s jinými rozhodnutími rozhodnutí o odvolání stěžovatelky v předmětné věci převzato zástupcem stěžovatelky dne 16. 1. 2009.

Podle ustanovení § 17 odst. 5 věta druhá zákona o správě daní a poplatků, nevyzvedne-li si příjemce písemnost do patnácti dnů od uložení, považuje se poslední den této lhůty za den doručení, i když se příjemce o uložení nedozvěděl.

Podle ustanovení § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Tato rozhodnutí jsou pro příjemce právně účinná jen, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.

Podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Podle ustanovení § 47 odst. 2 věta prvá zákona o správě daní a poplatků je-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.

Podle ustanovení § 13 zákona o daních z příjmů, příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti [§ 7 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2] provozované za spolupráce druhého z manželů a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení se rozdělují tak, aby podíl připadající na spolupracujícího manžela (manželku) nečinil více než 50 %; přitom částka připadající na spolupracujícího manžela (manželku), o kterou příjmy přesahují výdaje, smí činit nejvýše 540 000 Kč při spolupráci po celé zdaňovací období nebo 45 000 Kč za každý i započatý měsíc této spolupráce. V ostatních případech spolupráce manžela (manželky) a ostatních osob žijících v domácnosti s poplatníkem, popřípadě za spolupráce jen ostatních osob žijících v domácnosti s poplatníkem, se příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti rozdělují na spolupracující osoby tak, aby jejich podíl na společných příjmech a výdajích činil v úhrnu nejvýše 30 %; přitom částka připadající v úhrnu na spolupracující osoby, o kterou příjmy přesahují výdaje, smí činit nejvýše 180 000 Kč při spolupráci po celé zdaňovací období nebo 15 000 Kč za každý i započatý měsíc spolupráce. U spolupracujícího manžela (manželky) a dalších spolupracujících osob musí být přitom výše podílu na společných příjmech a výdajích stejná. Příjmy a výdaje nelze rozdělovat na děti až do ukončení jejich povinné školní docházky a na děti a manžela (manželku), pokud jsou uplatňovány jako osoby vyživované (§ 15).

Krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 32 odst. 1 a ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, pokud došel k závěru, že úkonem, který přerušil běh prekluzivní lhůty k dodatečnému stanovení daně stěžovatelce je úkon - byť by i splňoval obecnou podmínku, že musí směřovat k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, který byl proveden v jiném daňovém řízení, resp. v řízení o daňové povinnosti jiného daňového subjektu, resp. v řízení o jiné dani. Na tom nic nemění ani okolnost, že stěžovatelce vznikla daňová povinnost jako tzv. „spolupracující osobě“ ve smyslu ustanovení § 13 zákona o daních z příjmů, a že úkony o které se krajský soud shodně jako správní orgány opíral, byly učiněny v řízení osoby hlavní.

Je tomu tak proto, že daňové řízení vedené o konkrétní daňové povinnosti stěžovatelky (daň z příjmů fyzických osob za rok 2004) je daňovým řízením sui genesis. Jako takové má, byť by i po hmotně-právní stránce bylo z části odvislé od skutečností mající původ v jiných řízeních u jiných subjektů, svůj vlastní osud (počátek, průběh a konec). Ze zákona o daních z příjmů, ani ze zákona o správě daní a poplatků či jiného daňového zákona nelze jakkoliv dovozovat, že by řízení ve věci dodatečného stanovení daně za totéž období osobě hlavní (v této věci manželu stěžovatelky), resp. rozhodnutí o výši konkrétní daně této osoby, bylo pro výši daňové povinnosti stěžovatelky předběžnou otázkou. Jedná se o dvě zcela samostatná daňová řízení, jejímž výsledkem je rozdílná daňová povinnost zatěžující rozdílné poplatníky. I kdyby tomu i tak nebylo, nemůže obstát názor, že by úkon účinně provedený v řízení o jiné dani a vůči jinému subjektu mohl mít tak zásadní účinky v řízení o daňové povinnosti u jiné osoby, v jejímž řízení tento úkon učiněn nebyl.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že úkonem, který je způsobilý vyvolat tak zásadní právní následky, jako je přerušení prekluzivní lhůty a založení běhu lhůty nové (§ 47 odst. 2 věta prvá zákona o správě daní a poplatků), musí být úkonem správce daně provedeným toliko vůči nositeli této daňové povinnosti. Jinými slovy vyjádřeno, jen úkon provedený v řízení o určité dani (zde o dani z příjmů stěžovatelky za rok 2004) může přerušit běh prekluzivní lhůty k jejímu vyměření.

Tak tomu ale v této věci nebylo. Úkony – svědecké výpovědi Ing. H. P. ze dne 18. 9. 2008, č. j. 2170003/08/077930/4737 a H. Š. ze dne 18. 9. 2008, č. j. 2170009/08/077930/4737, byly provedeny (což ostatně jednoznačně vyplývá z daňového spisu manžela stěžovatelky - č.l. 364 a 365; svazek č. 5)– výlučně v řízení o daňové povinnosti Ing. F. H., a nikoliv stěžovatelky (v daňovém spisu stěžovatelky nebyly vůbec obsaženy). Obdobně z těchto protokolů vyplývá, že osoba, která se účastnila těchto výpovědí svědků – daňová poradkyně Ing. I. H., se těchto výpovědí účastnila jako zástupkyně Ing. F. H., a nikoliv jako zmocněná zástupkyně stěžovatelky - Ing. Z. H.. Svědecké výpovědi, na které poukázal krajský soud proto nejsou úkony v daňovém řízení stěžovatelky a ani jí nelze přičítat, že by se jich účastnila její zástupkyně daňová poradkyně Ing. I. H.. Tato daňová poradkyně při těchto úkonech zastupovala jiný subjekt – byť jím byl manžel stěžovatelky – Ing. F.H.. Nejedná se proto o úkony, které by byly ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty k dodatečnému stanovení daně stěžovatelce za rok 2004.

Za skutkového stavu věci, kdy bylo rozhodnutí o odvolání finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2008, č. j. 7088/08-1100, účinně doručeno zástupkyni stěžovatelky dne 1. ledna 2009 (§ 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků) a ze správního spisu nevyplývá, že by správní orgány, kromě kontroly daňové povinnosti stěžovatelky za rok 2004 - zahájené dne 6. 10. 2005, provedly jakýkoliv jiný úkon podřaditelný ustanovení § 47 odst. 2 věta prvá zákona o správě daní a poplatků, došel Nejvyšší správní soud k závěru, že k dodatečnému stanovení daně z příjmů fyzických osob za rok 2004 stěžovatelce došlo až po zániku práva k jejímu stanovení.

Nejvyšší správní soud, již dříve v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1542/2008, judikoval, že: „*Daň je podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nutno vyměřit či doměřit pravomocně ve lhůtě tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.*“ Tímto svým rozhodnutím tak navázal na své předešlý rozsudek ze dne 31. 5. 2006, č.j. 5 Afs 42/2004-61, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 954/2006, a v němž vyslovil právní názor, že: „*Ustanovení § 47 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je třeba vykládat tak, že daň je nutno ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat, vyměřit či doměřit pravomocně. Nestačí tedy, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydáno nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně*“.

Jelikož konec prekluzivní lhůty k doměření daně stěžovatelce připadl na den 31. 12. 2008 a žalobou napadené rozhodnutí finančního ředitelství nabylo právní moci až

ke dni 1. 1. 2009 byla daň stěžovatelce stanovena až po té, co právo správních orgánů zaniklo. Rozhodnutí správních orgánů jsou proto nezákonná a je třeba je zrušit.

Krajský soud uvážil nesprávně i o stěžovatelkou vytýkaných vadách řízení před správními orgány.

Otázkou rozsahu daňové povinnosti a procesního postavení spolupracující osoby v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud zabýval již dříve. Bylo tomu např. v rozsudku ze dne 24. 8. 2005, č. j. 1 Afs 154/2004 - 63, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 795/2006 a v němž vyslovil právní názor, že: „*Přestože se daňová povinnost spolupracující osoby podle § 13 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zcela odvíjí od poměru příjmů a výdajů zjištěných u hlavního daňového subjektu, má spolupracující osoba stejná procesní práva a povinnosti jako hlavní daňový subjekt sám*“.

Krajský soud se mýlí, když bezezbytku převzal argumentaci finančního ředitelství a dovodil, že nebylo porušeno právo stěžovatelky zakotvené v ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Z předloženého správního spisu nevyplývá, že by o uvedených úkonech správce daně byla stěžovatelka vůbec zpravena. Je tomu tak proto, že svědecké výpovědi Ing. H. P. a H. Š. nebyly prováděny v daňovém řízení stěžovatelky a ani jí nelze přičítat, že by se jich účastnila její zástupkyně daňová poradkyně Ing. I. H.. Z příslušných protokolů o těchto ústních jednáních je nesporné, že tato poradkyně zastupovala jiný daňový subjekt - Ing. F. H.. Na tom ničeho nemění ani okolnost, že tímto jiným subjektem byl manžel stěžovatelky, ani to, že na základě jiné plné moci byla tato zástupkyně oprávněna zastupovat i stěžovatelku. I pro tuto daňovou poradkyni totiž platí povinnost mlčenlivosti. Krajský soud proto nesprávně uvážil žalobní námitku vytýkající správním orgánům porušení práva stěžovatelky na spravedlivý proces, které se, mimo jiné, v daňovém řízení projevuje právě v právu daňového subjektu klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a v zásadě legality a kooperace v daňovém řízení (srov. § 16 odst. 4 písm.e/ a § 2 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků).

Obdobně krajský soud nesprávně uvážil rozsah důkazního břemene stěžovatelky jako spolupracující osoby. Stěžovatelce jako spolupracující osobě skutečně nesvědčí povinnost vést účetnictví. Stejně tak jí nesvědčí sankční odpovědnost za jeho nevedení. Tato okolnost však neznamená, že by jí neměla svědčit důkazní povinnost, resp. že by nebyla povinna prokazovat správnost – oprávněnost na ni v mezích ustanovení § 13 zákona o daních z příjmů přerozděleného příjmu a k němu se vztahujících výdajů vynaložených na jeho dosažení, zajištění a udržení. Nelze jí v žádném případě přičítat k tíži, když osoba hlavní neprokáže oprávněnost uplatněných výdajů, třeba proto, že zůstane nečinná. Pokud proto v daňové věci stěžovatelky nebylo vůbec prováděno dokazování, resp. aktivována její důkazní povinnost, nelze v žádném případě dovozovat, že neunesla důkazní břemeno, jak to učinily v této věci správní orgány. Tyto orgány totiž vyšly z toho, že nebyla prokázána oprávněnost řady uplatněných výdajů.

Stěžovatelka proto zcela po právu napadá nesprávný právní závěr správních orgánů, resp. finančního ředitelství, že je pro ni z důkazního hlediska výlučně rozhodný výsledek provedeného dokazování u osoby hlavní. Takový výklad nemá oporu v zákoně. Výsledek dokazování, byť by byl sebe lépe popsán ve zprávě o daňové kontrole v daňové věci osoby hlavní, je pouhým důkazem a úsudkem správce daně ve smyslu ustanovení § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, který může být v řízení u spolupracující osoby vyvrácen.

Není tedy nespornou otázkou, kterou nepřísluší správci daně v daňovém řízení prokazovat (§ 28 odst. 2 téhož zákona). Krajský soud proto pochybil, pokud napadené rozhodnutí nezrušil i pro shora uvedené a v žalobě po právu vytýkané vady řízení před správními orgány.

Ostatními výtkami stěžovatelky stran vad řízení a nesprávného právního posouzení věci samé krajským soudem se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť by vyslovené závěry již byly, ve světle uvedeného, nadbytečné.

Nejvyšší správní soud proto došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 2. 2010, č. j. 10 Ca 36/2009 – 66, je opodstatněná, napadené rozhodnutí podle ustanovení § 110 odst. 1 věta prvá před středníkem s. ř. s. zrušil, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V tomto řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s.ř.s.).

Kasační soud rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 17. června 2010

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu