

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **J. S.** zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, 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 24. 6. 2011, č. j. 10 Af 88/2010 – 60,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 6. 2011, č. j. 10 Af 88/2010 - 60, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně – J. S. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 6. 2011, č. j. 10 Af 88/2010 – 60, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Českých Budějovicích (dále též „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 24. 6. 2011, č. j. 10 Af 88/2010 – 60 zamítl žalobu J. S., kterou se žalobkyně domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 20. 7. 2010, č. j. 3684/10-1100, jímž byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 1. 2010, č. j. 16007/10/077910301253, tak, že žalobkyni byla pravomocně za zdaňovací období roku 2006 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických

osob ve výši 191 904 Kč a penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 38 380 Kč (dále jen „daň“).

Krajský soud především neshledal opodstatněným žalobní bod A, v němž žalobkyně namítala, že jí byla v režimu § 13a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2006 (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“) vyměřena daň v nesprávné výši, pokud dovozovala, že celkové zvýšení ½ společného základu daně mělo být ve výši 592 362,50 Kč a nikoliv ve výši uvedené v rozhodnutí o odvolání - tj. ve výši 599 681 Kč. Ke zvýšení tohoto základu daně došlo oprávněně. Bylo tomu tak v přímém důsledku zvýšení základu daně u manžela žalobkyně po provedené daňové kontrole. Žalobkyni byl proto správně navýšen základ daně o částku 7318,50 Kč, který byl bezchybně odvozen od daňové povinnosti daňového subjektu (manžela žalobkyně). Krajský soud ani nepřisvědčil tvrzení, že by daňové řízení v projednávané věci bylo nezákonné pro formální zahájení daňové kontroly (bod B), kdy správce daně současně s tímto zahájením neučinil žádný faktický krok k prověření rozhodných skutečností, a že by proto tento úkon správce daně neměl důsledky předpokládané ustanovením § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Z protokolu o zahájení kontroly je totiž zřejmé, jaké informace poskytla žalobkyně správci daně a jsou v něm zachyceny i udělená poučení a souhlas žalobkyně, že jim rozumí. Nelze proto přisvědčit žalobkyni, že nebyla poučena. Protokol obsahuje zákonné náležitosti a je veřejnou listinou. Nejedná se tedy o formální úkon, ale o úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní poplatků. Daňová kontrola probíhala u manžela žalobkyně, u něhož byly prověřovány tvrzené skutečnosti, nešlo tedy ani o libovůli správce daně ani o formální daňovou kontrolu, ani o porušení správní praxe. Případné proto nejsou judikáty na které žalobkyně poukazuje. Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku pod bodem C žaloby, že by s žalobkyní nebylo vedeno plnohodnotné daňové řízení a nedošlo ani k vytýkanému porušení § 2 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, které mělo spočívat v tom, že jí nebylo sděleno, že u jejího manžela probíhá daňová kontrola a ona tak v tomto řízení nemohla aktivně vystupovat. Je tomu tak proto, že sama žalobkyně neprovozovala podnikatelskou činnost, nedosahovala vlastních příjmů, a proto ani nevedla a nemohla vést účetní evidenci. Z tohoto důvodu ani nemohla být žalobkyně vyzvána správcem daně k jejich doložení, či vysvětlení pochybností správce daně, z nich vyplývajících. Kontrola žalobkyně probíhala s kontrolou u jejího manžela. S jejím výsledkem byla žalobkyně protokolárně seznámena dne 25. 1. 2010. Zde pak bylo jako předmět jednání vymezeno seznámení žalobkyně se závěry kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění s odkazem na ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Je zde zaznamenáno i to, že žalobkyně vyslovila s konkrétním zjištěním nesouhlas. Po té jí byla předána Zpráva o kontrole a dodatečný platební výměr. Nelze proto přisvědčit žalobkyni, že by jí bylo upřeno právo aktivně v řízení vystupovat. Žalobkyni bylo totiž známo, z jakého titulu je daňovým poplatníkem (§ 13a ZDP), byla seznámena s kontrolním zjištěním z kontroly u svého manžela a mohla se proto ke zjištěním vyjádřit a navrhnout jejich doplnění. V řízení o opravném prostředku pak byla podle protokolu ze dne 11. 5. 2010 seznámena s i se zvýšením společného základu daně manželů, se kterým její zástupce vyslovil nesouhlas. Rozhodnutí žalovaného není ani nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný zabýval vznesenými odvolacími výtkami. Krajský soud nepřisvědčil žalobkyni ani pokud jde o vytýkané vady řízení před správními orgány při provádění dokazování (bod D). Konkrétně

pokud jde o nezohlednění čestného prohlášení S. L. z 8. 4. 2008, jež mělo podle žalobkyně svědčit tomu, že manžel uskutečnil deklarované nákupy. Správní orgány tento důkaz hodnotily jako soukromou listinu. V konfrontaci s výslechem této osoby ze dne 8. 4. 2010 však nelze vyvodit skutečnosti, které dovozuje žalobkyně. Svědek L. sice potvrdil vystavení a podepsání sporných faktur, již si však konkrétně nevybavil o jaké obchody šlo. Nepamatoval si, kdo zajišťoval konkrétní činnosti, které byly předmětem následné fakturace a odkazoval na obsahy protokolů sepsaných na Finančním úřadu Kaplice. Pro nekonkrétnost této výpovědi proto nebylo možno vzít poukazované prohlášení v potaz. S výpovědí svědka i s jejím hodnocením pak byl manžel žalobkyně řádně seznámen. Jelikož si nepamatoval žádné dodavatele, jejichž plnění mělo být manželu žalobkyně obratem přefakturováno, nelze z toho dovodit, že se tato plnění uskutečnila. Konkrétně lze poukázat na výrobu letáků, ceníků, samolepek kalendářů apod. Uvedené plnění nemohl provádět sám ani svědek, neboť firma Učtoservis Lorenc spol. s r. o. neměla k této činnosti ani výrobní prostředky. Správce daně proto při dokazování postupoval v souladu s daňovým řádem, když tvrzení manžela žalobkyně nebylo prokázáno. Nebylo porušeno ani ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků v souvislosti s poukazovaným výslechem svědka S. L. před Finančním úřadem Kaplice. Je tomu tak proto, že manžel žalobkyně byl o termínu výslechu vyrozuměn SMS zprávou ze dne 7. 4. 2010. Žalovaný v tomto směru předložil potvrzení operátora, že SMS zpráva byla manželu žalobkyně doručena, což vypovídá o tom, že zprávu otevřel a že si ji i přečetl. Bylo tedy na něm, zda se tohoto úkonu zúčastní, či požádá o změnu jeho termínu. Na zprávu správce daně však nereagoval, o změnu termínu nepožádal a ani se výslechu nezúčastnil. S obsahem této výpovědi pak byl manžel žalobkyně řádně obeznámen. Nelze tak nyní účinně namítat, že v daňovém řízení, ať již žalobkyně nebo i jejího manžela, bylo porušeno ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud neshledal opodstatněnými ani další procesní výtky žalobkyně. Zejména pokud tvrdila, že její daňové řízení vycházelo výhradně z kontroly provedené Finančním úřadem v Kaplici u daňových subjektů, kteří podnikali s jejím manželem, a že proto byl postup správce daně vůči jejímu manželovi nezákonný. Manžel byl totiž informován o zjištěních, že v účetnictví jsou zahrnuty faktury, které nevystavily společnosti CB-plast s. r. o. a Telspo Vágner spol. s. r. o., že ani práce a služby pro účastníky sdružení neprovedly a ani za ně nepřevzaly jejich úhrady. Tuto skutečnost posléze připustil i sám manžel žalobkyně. Ostatně ten pak sám k výzvám správce daně předkládal doklady k prokázání oprávněnosti výdajů. Pochybnosti správce daně jimi však nevyvrátil. Postup správce daně tedy odpovídal zákonu a byl dostačující k zjištění skutkového stavu věci. Nelze proto přisvědčit ani tvrzení, že by řízení s manželem žalobkyně bylo pouhou procesní fraškou, kde byly převzaty jen závěry jiného správce daně. Je totiž zcela logické, že pokud manžel žalobkyně podnikal ve sdružení, v němž měl 60% podíl, tak v jeho věci byly oprávněně použity i zjištění od správce daně vykonávajícího dřívější kontrolu u jiného člena sdružení. V tomto směru správce daně poskytl manželu žalobkyně dostatečný prostor pro to, aby prokázal svá tvrzení. Nesprávná je i domněnka žalobkyně, že její manžel neměl možnost v řízení aktivně vystupovat a nebylo mu tak řádně umožněno nést důkazní břemeno. K tomuto svému tvrzení žalobkyně nedoložila žádné důkazy. Nebylo ani uvedeno, v jakém směru měl být manžel žalobkyně omezen v aktivním vystupování v řízení. Naopak ze spisu vyplývá, že mu bylo umožněno seznámit se závěry kontroly provedené Finančním úřadem v Kaplici a předložit veškeré doklady - důkazy, které měl k dispozici, a to jak ve vztahu k závěrům tohoto správce daně (Finančního úřadu v Kaplici), tak i jeho místně příslušného

správce daně. Jak manžel, tak i žalobkyně proto měli možnost navrhovat v řízení důkazy či předkládat doklady. Opodstatněná není též výtka, že žalobkyně, či její manžel nebyli vyzváni k prokázání rozhodných skutečností. Ve správním spise je založena výzva ze dne 23. 3. 2009, ve které byl manžel žalobkyně podrobně seznámen s pochybnostmi správce daně i důvody, které k nim vedly s tím, aby je odstranil. Není opodstatněná ani námitka, že pro věc není relevantní výpověď svědka Richarda Vágnera. Rozhodné není to, zda tento svědek byl, či již nebyl ke dni podání své výpovědi jednatelem společnosti Telspo Vágner spol. s r. o. Ve věci je naopak podstatné, že tato společnost dne 6. 4. 2005 zanikla a tímto dnem ukončil své jednatelství v této společnosti i svědek Vágner. Jelikož po tomto datu společnost neexistovala, nemohla ani žádné faktury vydat. Je proto neopodstatněný a nerealizovatelný požadavek žalobkyně k výslechu jednatele této společnosti, který by zde byl po tomto datu. Svědectví Richarda Vágnera je ve vztahu k předloženým fakturám (že je nevystavil, neviděl je), jakož i ve vztahu k osobě manžela žalobkyně věrohodné a pro věc využitelné. Ze všech uvedených důvodů proto krajský soud podanou žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

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 předně namítá, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Je tomu tak pro způsob, kterým se vypořádal s její žalobní námitkou o vadě řízení před správními orgány, pokud jde o „oznámení o konání svědecké výpovědi S. L. manželu žalobkyně formou SMS zprávy“ a o zachycení této skutečnosti ve správním, či soudním spise. Podle krajského soudu měl žalovaný správní orgán předložit potvrzení operátora o doručení SMS zprávy, i když žádný takový důkaz neexistuje, resp. není obsahem správního ani soudního spisu. I pokud by snad existoval, není tento důkaz sto prokázat, že jejímu manželu bylo oznámeno konání uvedené svědecké výpovědi. Rozsudek je však nepřezkoumatelný i z toho důvodu, že správní soud nerozhodl o její žalobní námitce obsažené v čl. IV. žaloby. V námitce přitom uplatnila významnou výhradu, že ani jí, ani jejímu manželovi, správní orgány neumožnily prokázat skutečný nákup sporného zboží, a že řízení bylo vedeno v rozporu se zákonem, pokud správce daně jen prostě konstatoval, že její manžel neprokázal zakoupení zboží od deklarovaného dodavatele. Podle zákona o správě daní a poplatků není při tom rozhodné od koho bylo zboží nakoupeno, ale podstatná je skutečnost, že se tak stalo. Krajský soud pouze v odstavci 27 napadeného rozsudku uvedl, že žalobní námitka byla neprojednatelná pro přílišnou obecnost, neboť neozřejmila, které zásadní skutečnosti byly součástí neveřejné části správního spisu. V odstavci č. 31 pak krajský soud uvádí, že společnost Telspo, s. r. o. zanikla dne 6. 4. 2005. V její věci však šlo o firmu Telspo Vágner, s. r. o. Nadto tato společnost ve skutečnosti zanikla až dne 12. 6. 2009, a nikoliv ke dni 6. 4. 2005. Pokud pak krajský soud s ohledem na tento termín považoval celou žalobní námitku ohledně výslechu nepatřičné osoby za nedůvodnou, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů. Krajský soud též nesprávně vyhodnotil i její žalobní námitku, v níž namítala, že byla dotčena její práva, když bylo celé řízení v její věci vedeno formálně a byla pasována do role diváka sledujícího, jak dopadne řízení u manžela. V její kontrole byl jediným aktivním úkonem správce daně protokol o zahájení kontroly. Jinak nebyla vůbec vyzvána, aby prokázala rozhodné skutečnosti. Za tohoto stavu pak nemůže obstát závěr o

tom, že neunesla důkazní břemeno. Pokud jí žádné břemeno nevzniklo, je vyloučeno, aby jej neunesla. V této souvislosti proto poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 7 Afs 51/2010 - 121. Krajský soud nesprávně posoudil i námitku, že její daňová kontrola byla zahájena pouze formálně. Pokud jde o úkony na které poukazuje krajský soud, tak pro ty je společné to, že se jednalo o úkony ve věci kontroly provedené u jejího manžela, nikoliv v řízení u ní. Již z tohoto důvodu nemohou mít dovozované důsledky. Pokud jde o šetření ze dne 18. 8. 2008 s její účetní, tak toto bylo provedeno bez vědomí daňového subjektu a proto je protizákonné. Mimo zahájení kontroly, byly vůči ní provedeny první zákonné úkony až v roce 2009, tedy v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně. Krajský soud také nesprávně posoudil námitku o vadách řízení v souvislosti s oznámením o konání svědecké výpovědi jejímu manželovi formou SMS zprávy. Takový způsob oznámení o konání procesního úkonu je nepřijatelný, neboť nebylo vůbec prokázáno doručení tohoto oznámení. Tento způsob nesplňoval ani základní požadavky na formu oznámení, jak ji předpokládá § 21 odst. 6 ZSDP či § 70 odst. 3 daňového řádu (tedy údaj o tom, kdo úkon činí, čeho se týká, co se jím oznamuje). Krajský soud jde nad rámec zákona, když konstatoval, že pokud není forma upravena právní normou, tak lze učinit úkon v jakékoliv formě. Takový výklad je v rozporu s právní jistotou účastníků řízení. I kdyby však bylo doručeno oznámení na mobilní telefon, není tím prokázáno doručení k rukám daňového subjektu, potažmo jeho zástupci – zde auditorské kanceláři AZP CZ s. r. o. Dotyčný mobilní telefon mohl mít k dispozici kdokoliv, či zde mohlo být nastaveno automatické mazání zpráv ihned po jejich doručení, zvláště pak zpráv z internetu či z neznámých čísel. Pokud by tato svědecká výpověď byla provedena v souladu se zákonem a její manžel k ní byl v souladu se zákonem přizván, mohl by svými otázkami svědkovi získat konkrétní odpovědi, které by mohly napomoci k objasnění skutkového stavu věci. Krajský soud proto pochybil tím, že nepovažoval svědeckou výpověď S. L. za provedenou nezákonným způsobem, a naopak prohlásil, že o ní byl manžel stěžovatelky náležitě informován.

Finanční ředitelství k podané kasační stížnosti předložilo obsáhlé odůvodnění, v němž se vyjádřilo k jednotlivým stížnostním bodům. Předně má za to, že nedošlo k vytýkaným porušením práv stěžovatelky v daňovém řízení. Správce daně řádně informoval zmocněného zástupce SMS zprávami, neboť písemné oznámení nebylo pro naléhavost a neodkladnost výpovědi možno realizovat. Potvrzení o doručení (převzetí) SMS zpráv jsou založeny ve spise stěžovatelky (jejího manžela). Bylo jimi potvrzeno doručení zasílané zprávy zástupci manžela stěžovatelky – Ing. D. P., a to dne 7. 4. 2010 v 15.36 hod. Není také pravdou, že by nebylo prováděno dokazování. Např. konkrétně manžel stěžovatelky obdržel dne 24. 3. 2009 výzvu k prokázání rozhodných skutečností, na kterou posléze reagoval. Výzvy ve věci stěžovatelky nebylo třeba, neboť tato ve svém přiznání nevykazovala žádné vlastní příjmy, jež by bylo třeba prokazovat. Provedená kontrola není ani nezákonná, ani formální. Naopak, byla řádně zahájena protokolem, který je neveřejnou listinou a stěžovatelka jej sama podepsala. Nedůvodná je též námitka o nezákonnosti místního šetření. Pro takový závěr je podstatné to, že při tomto šetření nebyly kladeny otázky (nešlo o svědeckou výpověď). Daňový subjekt takovému úkonu tedy nemusel být osobně přítomen a nemusel klást otázky. Nadto s obsahem tohoto protokolu byl manžel stěžovatelky řádně obeznámen v rámci projednání výsledků daňové kontroly. Pokud jde o námitku týkající se výpovědi svědka Richarda Vágnera, tak tento byl jednatelem dodavatele od 28. 5. 1996 do 6. 4. 2005. V projednávané věci se jednalo o

zaúčtované faktury z pozdějšího období, opatřené razítkem dodavatele a podpisem Richarda Vágnera. Ve výpovědi pak tento svědek uvedl, že faktury nevystavil, nepodepsal a nezná stěžovatelku, ani jejího manžela, ani pana D. Pokud pak společnost Telspo Vágner spol. s r. o. k 6. 4. 2005 zanikla (přejmenovala se, došlo k převodu obchodního podílu ze svědka na P. F., svědek již nebyl jednatelem dodavatele, došlo k přejmenování společnosti), nemohly být sporné daňové doklady vystaveny deklarovaným dodavatelem. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud podanou 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 při tom i sám dospěl k závěru, že je třeba napadený rozsudek krajského soudu zrušit, a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Z obsahu předložených spisů vyplývá, že v projednávané věci šlo o posouzení zákonnosti stěžovatelce stanovené částky daně z příjmů za rok 2006 ve výši 191 904 Kč, a k tomu se vztahující částky penále ve výši 38 380 Kč. Tyto částky daně byly stěžovatelce dodatečně vyměřeny v návaznosti na ustanovení § 13a zákona o daních z příjmů, z titulu společného zdanění manželů, resp. z titulu zvýšení společného základu daně v návaznosti na daňovou kontrolu provedenou u stěžovatelky a u jejího manžela – R. S.

Podle obsahu správního spisu i samotného rozhodnutí žalovaného finančního ředitelství stěžovatelka zásadně namítala nezákonnost u ní zahájené i provedené daňové kontroly, když s její osobou nemělo být prováděno plnohodnotné daňové řízení, které nad to nebylo zahájeno v souladu se zákonem. Dále měla být zkrácena na svých právech [§ 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků] a mělo jí být též neprávem kladeno k tíži neunesení důkazního břemene v daňové kontrole, když jí byla daň dodatečně stanovena v důsledku neprokázání oprávněnosti uplatněných výdajů (nákladů) ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Otázkou zákonnosti daňového řízení - daňové kontroly - prováděné u manžela daňového subjektu a jejími důsledky pro samotný daňový subjekt (stěžovatelku) se Nejvyšší správní soud zabýval již dříve. Bylo tomu, jak na to správně poukázala již stěžovatelka, ve věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 7 Afs 51/2010 (srov. publikaci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 7 Afs 51/2010 - 121 ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod číslem 2150/2010. Zde kasační soud deklaroval názor, 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 rozhodující v této věci neshledal důvodu, aby se od svého, již dříve vysloveného právního názoru, odchýlil. Na vysloveném právním názoru ničeho nemění ani okolnost, že v poukazované věci šlo o daňovou povinnost spolupracující manželky a v nyní projednávané věci šlo o společné zdanění manželů. Jinými slovy vyjádřeno, i v nyní projednávané věci mělo být se stěžovatelkou vedeno plnohodnotné daňové řízení - daňová kontrola, včetně dokazování a při zachování všech procesních práv, která jinak náleží jakémukoliv daňovému subjektu.

Tak tomu ale v této věci nebylo.

Na uvedeném závěru nic nemění ani okolnost, jak nesprávně dovozuje krajský soud i žalovaný, že stěžovatelka sama ve svém daňovém přiznání nevykázala žádné vlastní příjmy a že její povinnost byla vypočtena toliko z příjmů z podnikatelské činnosti a příjmů z kapitálového trhu jejího manžela R. S. Stejně tak je irelevantní, že stěžovatelka při zahájení její daňové kontroly uvedla, že pouze podepsala daňové přiznání, které zpracovala účetní. Obdobně je pro posouzení zákonnosti provedené daňové kontroly a důsledků jednotlivých úkonů nerozhodné, že se aktivně nepodílela na podnikatelské činnosti manžela, neměla vlastní příjmy, a že tudíž nevedla daňovou či pomocnou evidenci. Tyto skutečnosti, neznamenají, jak mylně dovozuje krajský soud, nemožnost vyzvat stěžovatelku k prokázání rozhodných skutečností, a to oprávněnosti uplatnění sporných výdajů, či nemožnosti předložit důkazy ve smyslu ustanovení § 32 odst. 9 či § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků.

Uvedené platí pak tím spíše, zůstal-li manžel stěžovatelky ve svém řízení procesně pasivní. Je tomu tak proto, že ani zákon o správě daní a poplatků, ani zákon o daních z příjmů, v souvislosti s institutem společného zdanění manželů podle § 13a zákona o daních z příjmů, nestaví z pohledu daňových zákonů do nerovného postavení toho z manželů, který při uplatnění daňového zvýhodnění podle § 13a zákona o daních z příjmů dosahuje nižších vlastních příjmů, či nemá příjmy žádné. Založil-li žalovaný správní orgán své rozhodnutí na závěru, že ze strany stěžovatelky nebyla prokázána správnost v původním daňovém přiznání (stěžovatelky) vyčísleného společného základu daně a daně, a to pro neprokázání oprávněnosti uplatněných výdajů jejího manžela od svých dodavatelů, tedy pro neunesení důkazního břemene, je tento závěr nesprávný.

Obdobně krajský soud pochybil, pokud došel k závěru, že k zahájení daňové kontroly u stěžovatelky dne 7. 9. 2009 nedošlo jen formálně. Z tohoto protokolu není jakkoliv patrné, jakým způsobem započal ve skutečnosti správce daně u tohoto daňového subjektu (stěžovatelky) vykonávat daňovou kontrolu, a který úkon správce daně vůči stěžovatelce byl skutečně tím prvým úkonem způsobilým přetrhnout prekluzivní lhůtu ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod číslem 1480/2008). V důsledku nesprávného posouzení účinků úkonu správce daně - protokolu o zahájení daňové kontroly, je pak nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů závěr krajského soudu o tom, zda byla kontrola u stěžovatelky zahájena v otevřené prekluzivní lhůtě, či nikoliv.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje (obdobně jako ve věci sp. zn. 7 Afs 51/2010), že vzniká-li některému z manželů (poplatníků daně z příjmů) daňová povinnost z titulu společného zdanění manželů podle § 13a zákona o daních z příjmů, stíhá každého z manželů vlastní důkazní břemeno stran stanoveného společného základu daně i daně, a to ve zcela samostatném daňovém řízení. Nelze k tíži jednoho daňového subjektu (zde stěžovatelky) dospět k závěru o neunesení důkazního břemene a přičítat mu, zůstal-li jiný subjekt (manžel stěžovatelky) nečinný ve svém řízení. Na uvedeném nic nemění ani okolnost, že jeden z manželů nemá vlastních příjmů. Nebyla-li proto stěžovatelka vyzvána (vedle manžela – poplatníka), k prokázání rozhodných skutečností, předložení relevantních důkazů o sporných plněních, neobstojí závěr, že neunesla důkazní břemeno, které na ní vázlo v jejím daňovém řízení. Takový závěr by bylo možno vyslovit pouze tehdy, byla-li by sama vyzvána k prokázání rozhodných skutečností, tj byla by v souladu se zákonem aktivována její důkazní povinnost. Tak tomu ale v této věci nebylo.

Krajský soud nesprávně posoudil i otázku porušení práva stěžovatelky v daňovém řízení garantované jí ustanovením § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků.

Podle obsahu žaloby, konkrétně jejího čl. V., stěžovatelka namítala, že jí nebylo umožněno (stejně jako jejímu manželovi) účastnit se opakované výpovědi svědka L. Tím mělo být porušeno její právo dle § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. O této námitce uvážil krajský soud (bod 27 rozsudku) tak, že uvedené právo stěžovatelky nebylo porušeno. Je tomu tak proto, že o konání svědecké výpovědi byl „vyrozuměn zástupce žalobce“ (stěžovatelky) SMS zprávou, která mu byla doručena dne 7. 4. 2010 v 15.36 hod., jak to vyplývá z „potvrzení o doručení SMS zpráv“ založených v daňovém spise manžela stěžovatelky.

Jak již bylo uvedeno, z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 7 Afs 51/2010 - 121, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2150/2010, lze dovodit, že řízení o daňové povinnosti každého z manželů uplatňujících společné zdanění manželů je samostatným řízením, které je odlišné od daňového řízení druhého z manželů. To znamená, že úkony provedené v řízení s jedním z manželů mohou mít důsledky jen a pouze v řízení toho kterého z manželů, v němž byly učiněny, resp. jen vůči tomu z manželů, proti kterému úkony směřovaly.

Ve správním spise manžela stěžovatelky je založena listina - ve které je uvedeno jako předmět: „*Potvrzení o doručení SMS zprávy*“ a odesláno: „*7. dubna 2010 15:37*“. Z této listiny však nelze v žádném případě vyslovit závěr, že jde o úkon učiněný v daňovém řízení stěžovatelky. Ostatně, sám krajský soud uvádí, že doručením této zprávy byl o konání výslechu vyrozuměn manžel stěžovatelky a nikoliv stěžovatelka. Tím, že jde o listinu založenou v daňovém spise manžela stěžovatelky, lze pak toliko dovozovat, že jde úkon v řízení o daňové povinnosti manžela stěžovatelky. Tento úkon proto nemohl mít účinky vůči stěžovatelce a nelze z něj jakkoliv dovozovat, že bylo v projednávané věci vyhověno dikci § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků.

Aby však měl jakýkoliv úkon v daňovém řízení předpokládané účinky, musí se jednat o úkon učiněný v souladu se zákonem, resp. o úkon předpokládaný zákonem. Jen

úkon, který má oporu v platném a účinném právu může mít právní důsledky, které lze takovému úkonu obvykle přikládat.

Krajský soud na jedné straně správně uvádí, že zákon o správě daní a poplatků nebo jiný daňový zákon nestanoví, právní formu takového vyrozumění. Na straně druhé však dovozuje, že pokud není stanovena výhradně písemná forma tohoto vyrozumění, není v rozporu se zákonem, pokud toto oznámení o výslechu svědka učinil správce daně formou SMS zprávy.

Takový výklad zákona nemůže obstát.

Správce daně i žalovaný správní orgán, jako orgány státní správy, jsou vázáni ustanoveními čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen Listina). Uvedená ustanovení tedy konstituují premisu, že státní moc je možno uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. To znamená, že oba správní orgány jsou povinny při správě daně činit jen úkony předpokládané zákonem a jen u takových úkonů lze dovozovat jejich právní následky.

Pokud tedy zákon o správě daní a poplatků nestanovil - oproti např. místnímu šetření či protokolu o ústním jednání (§ 12 a § 15) - ani formu „oznámení o konání svědecké výpovědi“, ani způsob jejího doručení oprávněným subjektům (stěžovatelce), musí pracovník správce daně při plnění své oznamovací povinnosti vyjít analogicky z ustanovení § 21 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. To znamená, že je třeba takové oznámení považovat za „jiné podání v daňovém řízení“. Podle uvedeného ustanovení zákona o správě daní a poplatků pak platí, že jiná podání v daňových věcech, jako jsou oznámení, žádosti, návrhy, námitky, odvolání apod., lze učinit buď písemně nebo ústně do protokolu nebo datovou zprávou, která je opatřena zaručeným elektronickým podpisem, nebo která je odeslána prostřednictvím datové schránky.

Jelikož uvedené oznámení nebylo učiněno ani písemně, ani ústně do protokolu, ani datovou zprávou se zaručeným elektronickým podpisem, ale zprávou SMS, tedy neformálním úkonem, který zákon o správě daní a poplatků nezná, nelze od takového úkonu dovozovat právní následky, které by mělo řádné oznámení učiněné podle zákona - např. v písemné formě. Je proto třeba přisvědčit stěžovatelce, že zpráva SMS nemůže být již po formální stránce považována za relevantní oznámení - tedy specifický úkon v daňovém řízení. Nebude-li tedy na takový úkon ze strany osoby zúčastněné na řízení (daňového subjektu) reagováno, nelze od této skutečnosti dovozovat žádné právní důsledky. Pokud jde o materiální stránku tohoto úkonu, je příléhavý poukaz stěžovatelky na ustanovení § 21 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Je tomu tak proto, že pro jakýkoliv úkon správce daně platí, že z něj musí být patrno (má-li mít zamýšlené účinky), kdo jej činí, čeho se týká, případně, co se jím navrhuje.

Neobstojí ani závěr krajského soudu o účincích doručení sporné listiny založené ve spise manžela stěžovatelky. Aby jakýkoliv úkon správce daně měl požadované důsledky (odhlédneme-li od skutečnosti, že zpráva SMS není pojmenovaným úkonem v daňovém řízení), musí být daňovému subjektu řádně doručen. Oznámení o provedení svědecké výpovědi nemá nejen formu, ale ani speciální režim při doručování tohoto úkonu do

právní sféry oprávněné/povinné osoby. To znamená, že při posuzování účinků, zda došlo skutečně k oznámení jiného úkonu do právní sféry příslušného daňového subjektu, je třeba vyjít z jednotlivých ustanovení zákona o správě daní a poplatků, která upravují doručení (oznámení) úkonů v daňovém řízení (zde ustanovení § 17 či § 17a). Ani jednomu z těchto zákonem předpokládaných způsobům doručení, oznámení formou zprávy SMS nevyhovuje.

Krajský soud proto došel k nesprávnému závěru, pokud se ztotožnil s žalovaným správním orgánem, že stěžovatelka byla řádně obeznámena s konáním opakované výpovědi svědka S. L. dne 8. 4. 2010 a že žalovaným nebylo porušeno právo stěžovatelky vyplývající z ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Rovněž i z tohoto důvodu bylo na místě žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušit pro stěžovatelkou vytýkané vady řízení před správními orgány.

Pokud jde o námitku nezákonnosti místního šetření ze dne 18. 8. 2008 z toho důvodu, že o něm nebyla stěžovatelka řádně a předem informována, tak Nejvyšší správní soud pouze konstatuje, že ne o všech úkonech provedených ve vztahu k daňovým subjektům musí být tyto osoby nutně obeznámeny. Institut místního šetření (§ 15 zákona o správě daní a poplatků) je jednostranným právním úkonem správce daně činěným v nezbytně nutném rozsahu pro dosažení účelu podle tohoto zákona (srov. § 2 odst. 2 téhož zákona - tj. pro stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy). Pracovník správce daně je s ohledem na povahu předmětu šetření, nadán řadou oprávnění, jímž odpovídají povinnosti daňového subjektu. Svou povahou tedy jde o úkon faktický/operativní prostředek, který má zajistit, aby nedošlo k zmaření jiného úkonu a jeho účelu, a to ať již v rámci vyhledávací činnosti, či jako dílčí úkon v daňovém řízení, např. pro zajištění věcí listin či důkazů v provozovnách daňových subjektů. Nelze jej ani zaměňovat za úkon jiný - protokol o svědecké výpovědi, kdy jsou svědkovi kladeny otázky. Jinak vyjádřeno v případě místního šetření nejde (oproti svědecké výpovědi) o natolik zásadní úkon, jemuž by měl být vždy přítomen daňový subjekt. Pokud by pak správce daně v rámci místního šetření kladl osobě se kterou jedná otázky (nikoliv tedy jen vyžadoval předložení evidencí a podání k nim vysvětlení) bylo by třeba takový úkon považovat za svědeckou výpověď a nikoliv za prosté místní šetření. Vždy je třeba totiž vycházet ze skutečného obsahu toho kterého úkonu a nikoliv z jeho označení. Ve věci stěžovatelky je pak rozhodné, že jde o úkon, který předcházel zahájení daňové kontroly se stěžovatelkou. Již z povahy věci je tak vyloučeno, aby byla zasažena práva stěžovatelky, která jí v té době ještě nesvědčila. K posouzení otázky zákonnosti úkonu - místního šetření ze dne 18. 8. 2008 je však příslušný v prvé řadě krajský soud, byla-li tato námitka stěžovatelkou vznesena v žalobě.

Stěžovatelka v kasační stížnosti krajskému soudu dále vytkla, že jeho rozsudek je nepřezkoumatelný. Mělo tomu tak být proto, že správní soud nerozhodl o její žalobní námitce, v níž namítala, že řízení bylo nesprávně vedeno, pokud správce daně prostě konstatoval, že manžel stěžovatelky neprokázal zakoupení zboží od deklarovaného dodavatele a neumožnil ani jí, ani manželu prokázat od koho ve skutečnosti předmětné zboží nakoupil (neaktivoval jejich důkazní břemeno) a ve skutečnosti vyšel z kontrol jiných osob.

Krajský soud skutečně ve věci stěžovatelky na tuto výtku pouze uvedl, že daňová kontrola byla vedena u jejího manžela, který jednak předkládal a jednak byl vyzván k doložení dalších důkazů. Mělo tomu být výzvou z 23. 3. 2009, na kterou také reagoval (body 28 - 30 rozsudku).

Krajský soud však již nereagoval na výtky stěžovatelky, že její důkazní povinnost nebyla správcem daně aktivována, ani na to, že výzva z 23. 3. 2009 neměla původ v jejím řízení. Jako taková pak pro ni nemohla mít ani žádné důsledky. Krajský soud tedy nedostál své povinnosti řádně odůvodnit výrok svého rozhodnutí. Aby totiž rozhodnutí krajského soudu obstálo na poli zákonnosti, musí z něj být, pokud nepřisvědčí konkrétním výtkám žalobkyně, jednoznačně zřejmé, proč tyto výtky považuje za liché, mylné či vyvrácené a jak uvážil pro věc rozhodné skutečnosti. Tak tomu ale v této otázce nebylo.

Rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů i pokud jde o výtky stěžovatelky, směřující vůči hodnocení výpovědi svědka Richarda Vágnera a požadavku na provedení svědecké výpovědi osoby oprávněné jednat v rozhodném období za společnost TELSPO VÁGNER, spol. s r. o. a vytýkající nesoulad tvrzení krajského soudu s údaji v Obchodním rejstříku. Z napadeného rozsudku, vyjma části věnované vyjádření žalovaného k žalobě, ani z obsahu předloženého soudního spisu není zřejmé, jak vlastně došel krajský soud k závěru, že společnost Telspro spol. s.r.o. (správně TELSPO VÁGNER, spol. s r. o.) ke dni 6. 4. 2005 zanikla, a že Richard Vágner k tomuto dni ukončil své jednatelství ve společnosti. Stejně tak z rozsudku nevyplývá, na základě jakých skutkových okolností došel krajský soud k závěru, že po uvedeném datu 6. 4. 2005 tato společnost již neexistovala a provedení výslechu nového svědka - jednatele této společnosti, která měla v následujícím období vystavovat doklady pro manžela stěžovatelky, je právě z hlediska těchto faktur zcela neopodstatněné a nerealizovatelné.

Ponechat stranou nelze ani skutečnost, že jak z rozsudku krajského soudu, tak ani z rozhodnutí žalovaného správního orgánu nejsou jednoznačně zřejmé skutkové okolnosti projednávané věci - zde stěžovatelce dodatečně stanovené daně z příjmů za rok 2006. A to přes to, že se k otázce obsahu správních rozhodnutí již dříve vyslovil i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Bylo tomu tak v jeho usnesení ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, které bylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1566/2008. V tomto judikátu se Nejvyšší správní soud vyslovil k nezbytným obsahovým náležitostem správních rozhodnutí přezkoumávaných ve správním soudnictví, když m.j. konstatoval, že: „*....odvolacím orgánem provedený přezkum musí nalézt odraz v odůvodnění jeho rozhodnutí. Z odůvodnění musí být patrný dosavadní průběh a výsledek daňového řízení v míře potřebné pro zasazení rozhodnutí o věci do patřičného skutkového a právního kontextu. Musí z něho být zřejmý vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé*“. Jak z rozsudku krajského soudu, tak i z rozhodnutí žalovaného není zřejmý samotný skutkový základ věci, a to, v jakých že to neuznaných výdajích (fakturách) má vůbec původ dodatečné stanovení daně stěžovatelce. Zda bylo k dodatečnému stanovení daně přistoupeno pro neprokázání oprávněnosti uplatněných výdajů od společnosti CB-plast s. r. o. v roce 2006, od společnosti Účtoservis Lorenc spol. s r. o. v roce 2006, nebo od společnosti TELSPO VÁGNER, spol. s r. o. za rok 2005 či 2006, či od zcela jiné společnosti. Tato skutečnost ostatně ani jednoznačně nevyplývá ze Zprávy o kontrole daně

z příjmů stěžovatelky za rok 2006, založené v předloženém správním spise pod č. j. 6451/10/077930305525.

Nelze však již přisvědčit výtce stěžovatelky, že je rozsudek nepřezkoumatelný, pokud se krajský soud v odstavci. 27 rozsudku vyslovil tak, že její námitka byla neprojednatelná pro její přílišnou obecnost, neboť stěžovatelka neuvedla, které zásadní skutečnosti byly součástí neveřejné části spisu. Je tomu tak proto, že krajský soud žádný takový závěr vůbec nevyslovil, a to nejen v odstavci 27, ale ani v jiné části odůvodnění svého rozsudku.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 6. 2011, č. j. 10 Af 88/2010 – 60 je opodstatněná a proto napadený rozsudek podle ustanovení § 110 odst. 1 věta prvá před středníkem s. ř. s. zrušil, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby v mezích bodů správní žaloby, účinné právní úpravy a vysloveného právního názoru Nejvyššího správního soudu opětovně posoudil zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, a teprve po té vydal rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje kasační soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť 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 23. prosince 2011

JUDr. Jaroslav

H
u
b
á
č
e

k

předseda senátu