



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Petra Příhody v právní věci žalobce **Mgr. T. L.**, zastoupeného JUDr. Miroslavem Černým Ph. D., advokátem se sídlem v Praze 5, U Teplárny 1212/9, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2003, č. j. FR-4579/11/01, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 11. 2004, č. j. 9 Ca 128/2003-49,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 11. 2004, č. j. 9 Ca 128/2003-49, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včasnou kasační stížností se žalobce (dále i „stěžovatel“) domáhal zrušení shora označeného pravomocného rozsudku soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti citovanému rozhodnutí žalovaného. Jím žalovaný zamítl odvolání úpadce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 20. 2. 2001, č. j. 55075/01/005914/6088, na daň z příjmů fyzických osob za rok 1996.

V odůvodnění přezkoumávaného rozsudku soud dospěl k závěru, že správce daně nepochybil, pokud doměřil daňovou povinnost v souladu s § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), za použití ustanovení § 31 odst. 4 téhož právního předpisu, na základě kontrolních zjištění vztahujících se k daňové povinnosti za rok 1995, neboť zjištěný skutkový základ byl shodný i pro daňovou povinnost roku 1996. Důkazy opatřené správcem daně v průběhu

daňové kontroly na zdaňovací období roku 1995 tak mohly být správcem daně převzaty za použití § 31 odst. 4 daňového řádu do posouzení o správnosti daňové povinnosti úpadce za rok 1996. Tyto důkazy úpadce znal a mohl se k nim vyjádřit. Podle soudu tak postupem správce daně nedošlo k namítanému porušení § 2 odst. 1 a 2 daňového řádu a porušena nebyla ani ustanovení jeho § 31 odst. 2, 3 a 4 a § 46 odst. 2. Dále soud uvedl, že v dané věci bylo na úpadci, aby prokázal, jakým způsobem se společnost F. podílela na úhradě dluhu společností B., tedy aby prokázal, že částky 2 765 077 Kč a 2 682 946 Kč vyplacené společnosti F. byly výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V rámci daňového řízení vedeného za rok 1995 ale úpadce nepředložil žádný věrohodný důkazní prostředek o podílu společnosti F. na vymožení dluhu od společnosti B. Úhrady společnosti F. v roce 1996 pak vycházely ze stejné smlouvy jako úhrady v roce 1995. Úpadce se mohl ke všem prováděným důkazům vyjádřit v řízení za zdaňovací období roku 1995, on však žádné důkazy o daňové uznatelnosti předmětných výdajů nepředložil. Proto soud žalobu zamítl.

Ve včas podané kasační stížnosti žalobce odkázal na důvody vymezené § 103 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Uvedl, že u úpadce proběhla v roce 1998 daňová kontrola, jejímž předmětem byla rovněž daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1993 až 1996. Ve zprávě z daňové kontroly bylo uvedeno, že ohledně roku 1996 nebyly kontrolou zjištěny nesprávnosti. Dne 20. 2. 2001 vydal správce daně dodatečný platební výměr, kterým úpadci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 1996 ve výši 1 762 760 Kč. Vydání tohoto rozhodnutí nepředcházelo zahájení daňového řízení, např. dle § 43 daňového řádu. Je tedy zřejmé, že správce daně vydal dodatečný platební výměr, aniž by před tím zahájil daňové řízení ve smyslu § 2 odst. 6 daňového řádu a aniž by základ dodatečně vyměřené daně a její výše byly výsledkem vyměřovacího řízení dle § 46 odst. 1 daňového řádu. Úpadce se tak nemohl vyjádřit k důvodům, které k doměření daně vedly, čímž došlo k porušení § 2 odst. 1 a 2 daňového řádu. Stejně tak nemohl úpadce k dodatečně stanovenému základu daně z příjmů fyzických osob a k výši této dodatečně vyměřené daně podat vysvětlení či předložit důkazy, což je v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu. Pochybil i žalovaný, protože v odvolacím řízení žádné dokazování také neprováděl, pouze vyzval úpadce k předložení peněžního deníku za rok 1996, a své rozhodnutí opřel jenom o výsledky a podklady shora zmíněné daňové kontroly. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že uvedeným postupem finančního úřadu i žalovaného byl porušen princip vyjádřený v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, neboť mu bylo odňato právo na spravedlivý proces, protože věc nebyla projednána v jeho přítomnosti a nemohl se vyjádřit k prováděným důkazům. Žalobce také nesouhlasil se závěry soudu, že částky uhrazené společností F. nejsou výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Není totiž pravdou, že by úpadce platil sám sobě, spolujednatel jmenované společnosti se stal až 5. 1. 1996. Nárok na úhradu odměny vznikl ale již dne 22. 12. 1995, kdy společnost B. zaplatila svůj dluh na účet úpadce. Tím byla splněna podmínka smlouvy uzavřené mezi společnostmi F. a úpadcem v listopadu 1995 pro úhradu odměny, a to po dvou splátkách v roce 1995 a 1996. Tyto částky tak byl úpadce povinen zaplatit a na tuto skutečnost nemá žádný vliv, že se následně stal spolujednatel společnosti F. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Současně navrhl, aby kasační stížnosti byl přiznán odkladný účinek.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný námitky žalobce odmítl, neboť podle něj nedošlo k porušení žádného se žalobcem uváděných ustanovení daňového řádu. Zdůraznil, že v daném případě nebyl na místě postup dle § 43 daňového řádu, protože daňová povinnost byla původně vyměřena podle § 46 odst. 5 shodně s údaji uvedenými v podaném daňovém přiznání. Daňovou kontrolou za zdaňovací období roku 1996 nebyly u úpadce zjištěny nesprávnosti, které by vedly k stanovení dodatečné daňové povinnosti. Následně byla daňová povinnost doměřena podle § 46 odst. 7 daňového řádu, a to na základě výsledků důkazního řízení provedeného za zdaňovací období roku 1995, protože správce daně zjistil skutečnosti rozhodné pro změnu daňové povinnosti i za rok 1996. Výsledků důkazního řízení provedeného u daňového subjektu za zdaňovací období roku 1995 využil, neboť z něj vyplynuly skutečnosti rozhodné pro doměření daňové povinnosti jak za rok 1995, tak za rok 1996. V rámci daňového řízení vedeného za zdaňovací období roku 1995 měl úpadce možnost dokazovat, že provedené úhrady společnosti F. byly výdaji dle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rozhodné období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Stejnou možnost měl i v odvolacím řízení proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 1996. V tomto řízení však byl předložen pouze peněžní deník za rok 1996, z něhož bylo ověřeno, že jsou v něm neuznané platby skutečně zaúčtovány. Žádné jiné důkazy úpadce nepředložil. Žalovaný proto uzavřel své vyjádření návrhem na zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přičemž vycházel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Prvořadým úkolem při posuzování dané věci je zodpovězení otázky, zda správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem, pokud u daně z příjmů fyzických osob dodatečně vyměřil daňovou povinnost daňovému subjektu za zdaňovací období roku 1996 na základě důkazů převzatých bez dalšího z důkazního řízení vedeného v rámci daňové kontroly za zdaňovací období roku 1995.

Dle ustanovení § 2 odst. 1 daňového řádu jednají při správě daně správci daně v řízení o daních (dále jen „daňové řízení“) v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Dle odst. 2 téže právní normy postupují správci daně v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Těmto zásadám daňového řízení zůstaly daňové orgány v přezkoumávané věci hodně dlužny.

Jak ze shora uvedeného vymezení pojmu „daňové řízení“ plyne, rozumí se jím řízení o daních, tedy řízení o všem, co § 1 odst. 1 daňového řádu zahrnuje pod legislativní zkratku pojmu „daň“. Jako každé procesní řízení má i daňové řízení své určité procesní etapy či fáze. V přezkoumávané věci bylo daňové řízení bezpochyby zahájeno podáním daňového přiznání žalobcem správci daně ve smyslu § 21 daňového řádu. Vyměřením daně způsobem předvídaným § 46 odst. 5 daňového řádu pak došlo k ukončení jedné etapy daňového řízení.

Následně zahájil správce u žalobce daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla mimo jiné i daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1995 i 1996. Smyslem této fáze daňového řízení je zejména ověření správnosti údajů uvedených daňovým subjektem v daňovém přiznání, tedy zjistit nebo prověřit daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daňová kontrola je ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole s kontrolovaným daňovým subjektem. V dané věci ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 1996 ukončil správce daně konstatováním, že nebyly zjištěny žádné nedostatky. Daňový subjekt se tak mohl důvodně domnívat, že jsou mu vytýkána pochybení pouze ohledně zdaňovacího období roku 1995, neboť ohledně tohoto zdaňovacího období konstatovala zpráva o daňové kontrole nedostatky, které se následně staly předmětem důkazního řízení. Důkazní řízení ohledně zdaňovacího období roku 1996 vedeno nebylo.

Po skončení této etapy daňového řízení tak následovalo ohledně zdaňovacího období roku 1996 období naprosté nečinnosti správce daně, přerušené až vydáním shora citovaného dodatečného platebního výměru, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za toto zdaňovací období dle § 46 odst. 7 daňového řádu. Je nesporné, že podkladem pro jeho vydání se staly výhradně důkazy opatřené v jiném důkazním řízení.

Městský soud vyjádřil názor, že takovému postupu správce daně dle § 31 odst. 4 daňového řádu nic nebrání. Stejně jako žalovaný totiž mínil, že stačilo, pokud daňové řízení proběhlo pouze ohledně zdaňovacího období roku 1995, neboť skutková podstata věci pro zdaňovací období roku 1996 byla zcela shodná. V tomto daňovém řízení mohl úpadce dle soudu využít všech svých procesních práv na podporu svých tvrzení a pokud své důkazní břemeno neunesl, nelze důvodně očekávat, že by se tak stalo v řízení, jehož předmětem by bylo jiné zdaňovací období. Na podporu tohoto závěru argumentoval tím, že ani v odvolacím řízení proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru úpadce provedení dalších důkazů nenavrhl.

S tímto názorem se ale Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit. Jak totiž plyne z ustanovení § 46 daňového řádu, musí mít každý dodatečný platební výměr oporu v provedené daňové kontrole, tedy musí být jejím výsledkem. V souvislosti s tím považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné zdůraznit význam institutu daňové kontroly. Jejím cílem jasně vymezuje § 16 daňového řádu, pokud uvádí, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.

Jak je z uvedeného zřejmé, je to právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ. Další odstavce § 16 pak vybavují jak správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností. O výsledku zjištění pak sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou je povinen s daňovým subjektem projednat. Znamená to, že zpráva z daňové kontroly musí obsahovat výsledek zjištění, tedy správní úvahu správce daně, na základě níž dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. Tato skutečnost je zvláště významná obzvláště proto, že dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění a daňový subjekt musí mít zachovány reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k jejímu doměření pro případ jeho obrany v odvolacím řízení.

Tak tomu ovšem v přezkoumávané věci nebylo. Naopak, dodatečný platební výměr neměl v proběhlé daňové kontrole sebemenší oporu, vždyť za zdaňovací období roku 1996 správce daně žádné nedostatky nezjistil, což výslovně deklaroval. Neobstojí tvrzení žalovaného i soudu, že skutkově se jednalo o tutéž věc, že důkazy shromážděné v daňovém řízení týkajícím se jiného zdaňovacího období byly dostatečné pro vydání rozhodnutí i v této věci, že úpadce se mohl bránit právě již v předchozím daňovém řízení a že stejně tak měl možnost obrany v odvolacím řízení proti dodatečnému platebnímu výměru. Takové názory zcela ignorují a bagatelizují shora nastíněný význam institutu daňové kontroly, stejně jako zásady stanovené v § 31 odst. 2 daňového řádu, dle které správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejlépe.

Pokud tedy správce daně na základě závěrů důkazního řízení vztahujícího se ke zdaňovacímu období roku 1995 naznal, že jsou s největší pravděpodobností dány důvody pro dodatečné vyměření daně i v jiném zdaňovacím období, měl tomu přizpůsobit svůj další procesní postup ve věci, a nikoliv bez dalšího, za použití důkazů obstaraných v jiném daňovém řízení, vydat dodatečný platební výměr. S ohledem na shora uvedené totiž bylo nezbytným předpokladem pro dodatečné vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 provedení opakované daňové kontroly. K problematice zákonných předpokladů pro opakování daňové kontroly Nejvyšší správní soud v minulosti opakovaně judikoval (v podrobnostech srovnej například jeho rozsudek ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005-57). Nejvyšší správní soud pouze ve stručnosti podotýká, že opakovaná daňová kontrola před pravomocným vyměření daně dodatečným platebním výměrem je přípustná za předpokladu, že ve vztahu ke skutečnostem či důkazům, jež mají být prověřovány, jsou naplněny věcné podmínky ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Správce daně, který za této situace chce opakovanou daňovou kontrolu provést, při jejím zahájení vymezí a daňovému subjektu sdělí, v jakém rozsahu bude opakovaná daňová kontrola provedena a z jakých důvodů (§ 55 odst. 4 daňového řádu použitý přiměřeně). Rozsah a důvody opakované daňové kontroly jsou omezeny kritérii stanovenými v § 54 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Pouze v rámci mezí tímto ustanovením daných je opakovaná daňová kontrola přípustná.

Protože žalovaný uvedené pochybení finančního úřadu nenapravit, došlo v přezkoumávaném daňovém řízení k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, což mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Nesjednal-li nápravu ani soud, nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu než konstatovat, že stejně tak bylo vadou způsobující nezákonnost rozhodnutí o věci samé zatíženo i řízení soudní, jak stanoví § 109 odst. 3 s. ř. s. K takovému pochybení je Nejvyšší správní soud povinen přihlédnout i z úřední povinnosti, není vázán vymezenými důvody kasační stížnosti.

O návrhu žalobce na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti Nejvyšší správní soud samostatně nerozhodoval, neboť rozhodl přímo ve věci samé.

Shora uvedené pochybení samo o sobě představovalo vážný důvod pro zrušení přezkoumávaného rozsudku Městského soudu v Praze, kterému byla věc současně vrácena k dalšímu řízení dle § 110 odst. 1 s. ř. s. Soud je právním názorem Nejvyššího správního soudu vázán (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. července 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu

