



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **K. H.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Hartmannem, advokátem se sídlem Praha 8, Sokolovská 49/5, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 7. 2001, č. j. FŘ-5540/11/01, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2005, č. j. 38 Ca 488/2001 - 86,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 9. 7. 2001, č. j. FŘ-5540/11/01, byl, na základě ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), změněn dodatečný platební výměr č. 57568/98 ze dne 1. 4. 1998, č. j. 57568/98/001512/6415, na důchodovou daň a daň z objemu mezd za rok 1992, vydaný Finančním úřadem pro Prahu 1 tak, že stanovil žalobci základ daně ve výši 102 420 000 Kč, vyměřil daň ve výši 56 331 000 Kč a stanovil penále ve výši 5 633 100 Kč.

Rozhodnutí žalovaného, jakož i jemu předcházející rozhodnutí prvostupňového orgánu, napadl žalobce u Městského soudu v Praze žalobou, kterou se domáhal jejich zrušení. Shora uvedeným rozsudkem byla žaloba zamítnuta. Městský soud v odůvodnění svého rozsudku k jednotlivým žalobním bodům uvedl:

- 1) Nebyla především shledána důvodnou námitka žalobce dle které vydání napadeného rozhodnutí bránila překážka věci rozhodnuté. Z § 46 odst. 7 daňového řádu nelze, dle názoru městského soudu, dovodit zákaz vydat více dodatečných platebních výměrů na stejnou daň

za stejné zdaňovací období. Dodatečné platební výměry sice byly vydávány na základě výsledků jedné finanční revize, ale z obsahu spisu je zřejmé, že jednotlivá zjištění této revize byla dále doplňována a že nedošlo k opakovanému doměření daně ve vztahu k jednotlivým nákladům uplatněným v rozporu s právními předpisy. Městský soud připustil, že v dané věci zvolil správce daně atypický postup, ovšem rozhodující pro posouzení věci je skutečnost, že nepřekročil své právo činit opatření ke správnému a úplnému stanovení daňové povinnosti. Jestliže se jednalo o různé důvody doměření, nelze mít zato, že vydání dodatečného platebního výměru č. 7500 (týkajícího se jiných obchodních případů, než v nyní projednávané věci) mělo za následek, že o doměření důchodové daně na základě výsledků finanční revize nemohl být vydán též dodatečný platební výměr č. 57568/98.

2) Námitkám žalobce rozporujícím prováděné dokazování a hodnocení důkazů městský soud taktéž nepřisvědčil.

Uvedl především, že výsledky finanční revize byly pouze jedním z podkladů, které měl žalovaný k dispozici. Okolnosti vztahující se k zatímním listům vydaným Agrobankou Plzeň, a. s., pozdější Kreditní bankou Plzeň, a. s., v likvidaci, (nyní v konkurzu pozn. NSS - dále jen „banka“), byly ověřovány nejen při místním šetření, které bylo provedeno dožádaným Finančním úřadem v Plzni v rámci finanční revize, ale i sděleními banky a konkrétními listinnými podklady. V případě zmiňovaného sdělení banky, šlo o vyžádané údaje o předmětných zatímních listech z jejich evidencí; zatímní listy byly předloženy při místním šetření dne 30. 3. 1994 (v rozsudku je nesprávně uváděno datum 30. 4. 1994 – pozn. NSS). I když ustanovení § 34 odst. 4 daňového řádu upravuje povinnost třetích osob vydat potřebné listiny a v daném případě podle tohoto ustanovení správce daně požadoval pouze sdělení údajů k takovým listinám, neznamená to, že takové sdělení nemůže být využito jako důkazní prostředek. S poukazem na § 31 odst. 4 daňového řádu krajský soud uvedl, že je možné, aby jako důkazní prostředek byla využita i zpráva o provedení finanční revize u žalobce, popř. i podklady při takové finanční revizi shromážděné. V daném případě daňové řízení probíhalo poměrně dlouhou dobu; vedle výsledků revize byly opatřeny další důkazní prostředky, stěžovatel doplňoval důvody odvolání, bylo vydáno několik rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel byl podrobně seznámen se zjištěními učiněnými v rámci finanční revize, využil svých oprávnění namítat nesprávnost postupu při provádění revize a byl seznámen i s dalšími získanými důkazními prostředky. Za této situace městský soud nepřisvědčil jeho názoru, že podklady získané v rámci finanční revize i samotnou zprávu o výsledku revize nelze využít jako důkazních prostředků, neboť nebyly opatřeny postupem podle daňového řádu. Důkazní prostředky, ze kterých žalovaný vycházel při vydávání napadeného rozhodnutí, nebyly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy a skutečností rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny v potřebném rozsahu

Pokud jde o zápis z místního šetření v bance ze dne 30. 3. 1994, sepsaný dožádaným Finančním úřadem v Plzni, protokolárně zachycená přítomnost třetí osoby (pracovnice žalovaného), bez dalšího neznamená, že by tento podklad byl získán v rozporu se zákonem a že by k němu nemohlo být v daňovém řízení přihlédnuto.

Městský soud vyjádřil též názor, že v daném případě nebylo třeba, aby proběhla daňová kontrola podle § 16 daňového řádu.

3) Pokud žalobce dále namítal, že se žalovaný nevypořádal s celým obsahem odvolání a že odvolání se na právní názor soudu vyslovený v předcházejícím zrušujícím rozsudku není dostatečným odůvodněním napadeného rozhodnutí, městský soud uvedl, že napadené rozhodnutí se v dostatečném rozsahu vypořádalo s důvody uvedenými v odvolání a jeho doplněních. Pokud nebyly všechny odvolací námitky řešeny podrobně a konkrétně a žalovaný

se odvolal na právní názor soudu vyslovený v předcházejících rozsudcích, nejednalo se o vadu, která by měla za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

4) K žalobou rozporované otázce doby převodu předmětných zatímních listů vyšel městský soud z názoru, že tyto byly stanovami určeny jako cenné papíry na jméno a podle svého znění byly převoditelné rubopisem. Pokud stěžovatel poukazoval na blíže specifikovaný rozsudek Nejvyššího soudu, městský soud připustil, že sice Nejvyšší soud dospěl k názoru, že zatímní listy podle § 176 obchodního zákoníku v tehdejší znění byly zákonnými cennými papíry na řad, ovšem současně uvedl, že se převáděly rubopisem. Žalovaný tedy nepochybil, jestliže vycházel z údajů o převodu předmětných zatímních listů uvedených na těchto zatímních listech a ze stanoviska, že jsou převoditelné rubopisem.

Ze skutečností zjištěných při místním šetření dne 30. 4. 1994 i z dalších sdělení banky krajskému soudu vyplynulo, že zatímní list č. 55, podle kterého stěžovatel upsal plnou hodnotu 1292 kusů akcií v nominální hodnotě 100 000 Kč za jednu, byl v den svého vydání, tj. 15. 12. 1992, rozepsán na zatímní listy č. 70 (578 kusů akcií) a č. 71 (417 kusů akcií). Ve spise je sice založena smlouva uzavřená dne 28. 12. 1992 mezi stěžovatelem jako převodcem a společností PANOK FINANZ, a. s., jako nabyvatelem o prodeji 1292 ks akcií, avšak vzhledem ke shora uvedeným zjištěním u banky jako vystavitele zatímních listů žalovaný dospěl k závěru, že v roce 1992 bylo na společnost PANOK FINANZ, a. s., převedeno pouze 417 ks akcií z původního počtu 1292 kusů akcií (zatímní list č. 71). Na kopii zatímního listu č. 70 založené ve správním spise je pak uvedeno, že se převádí dne 15. 2. 1993. Proti sobě stojí doklad (smlouva o prodeji akcií) předložený stěžovatelem a na druhé straně údaje zjištěné u banky jako vystavitele zatímních listů. Stěžovatel neprokázal, že zatímní list č. 55 byl převeden rubopisem, naopak řádně (rubopisem) byly dle sdělení banky převedeny zatímní listy č. 70 a 71. Městský soud tedy vyhodnotil, že provedené hodnocení důkazů má oporu v obsahu správního spisu a neodporuje zásadám logiky. Pokud se jedná o příjmy zahrnuté do základu důchodové daně, poukázal na to, že žalobce nesprávnost těchto příjmů v průběhu daňového řízení v souvislosti s prodejem zatímních listů nenamítal.

Zatímní listy č. 14, 15 a další dva bez čísla byly dle sdělení banky převáděny mezi subjekty odlišnými od stěžovatele a na stěžovatele nebyly nikdy (do své výměny za akcie) rubopisem převedeny. Žalobce své tvrzení, že byl vlastníkem předmětných zatímních listů, dokládal pouze doklady založenými ve svém účetnictví. I v tomto případě měl městský soud zato, že závěr žalovaného o tom, že prostředky na pořízení těchto zatímních listů je třeba považovat za částky, o které byly zvýšeny náklady v rozporu s právními předpisy, má oporu v obsahu provedených důkazů a byl učiněn v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu. Stejný závěr lze uvést i ohledně zatímních listů č. 1 a 11. Žalobce neprokázal, že byly převedeny řádně rubopisem a základ důchodové daně zjištěný v účetnictví z hlediska záúčtovaných výnosů v průběhu daňového řízení nijak nezpochyboval. Ke všem právě uvedeným zatímním listům městský soud poukázal na to, že žalobní námitky v předcházející žalobě nebyly shledány důvodnými a nyní napadené rozhodnutí bylo vydáno bez toho, že došlo k dalšímu doplnění dokazování.

5) Konečně tvrzení, že napadené rozhodnutí bylo vydáno, resp. podepsáno příslušným pracovníkem správce daně až poté, kdy žalovanému bylo doručeno další doplnění odvolání, a že se tedy napadené rozhodnutí v rozporu se zákonem s těmito námitkami nevypořádalo, označil městský soud za nepodložené.

Proti tomuto rozsudku brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností odkazující na důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel již v žalobě spatřoval překážku věci rozhodnuté [ad 1] v tom, že daňový řád ani zákon č. 157/1989 Sb., o důchodové dani, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „zákon o důchodové dani“ neumožňuje rozhodovat o jednotlivých složkách ovlivňujících daň, tzn. o jednotlivých nákladech, a o jejich vlivu na daň, ale že cílem daňového řízení je vždy rozhodnout o základu daně a výši daňové povinnosti. Na základě podkladu pro dodatečné vyměření daně, kterým byla zpráva o výsledku finanční revize, bylo jednoznačně o dani za příslušné období rozhodnuto již dodatečným platebním výměrem č. 7500. Dodatečným platebním výměrem č. 57568/98 (vydaným v nyní projednávané věci) bylo dle stěžovatele rozhodováno na základě stejných podkladů, tj. obsahu zprávy, ve věci této daně opětovně. Pokud městský soud připustil, že v dané věci zvolil správce daně atypický postup, že však nepřekročil své právo činit opatření ke správnému a úplnému stanovení daňové povinnosti, nelze s jeho závěrem souhlasit. Vydal-li správce daně dodatečný platební výměr č. 7500, znamená to, že posoudil a zhodnotil veškeré skutečnosti, které byly předmětem řízení, tj. které měly vliv na výši daně za celé příslušné zdaňovací období a kterými se v řízení (tzn. ve zprávě) zabýval. Vydání dalšího dodatečného platebního výměru proto bránila překážka věci rozhodnuté, neboť daň byla doměřena z důvodů, které podle zákona měly být předmětem řízení ukončeného vydáním dodatečného platebního výměru č. 7500 ze dne 12. 9. 1996, který byl od 28. 1. 1998 v právní moci (den rozhodnutí o odvolání).

Stěžovatel má dále zato, že odkaz na § 31 odst. 4 daňového řádu [ad 2], o které městský soud své závěry opírá, nelze vytrhnout z kontextu celého ustanovení § 31 daňového řádu, jehož odst. 1 říká, že dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení. Rovněž § 31 odst. 4 uvádí, že provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, přičemž základní zásady daňového řízení uvedené v § 2 daňového řádu stanovují, že správce daně má za povinnost tyto důkazy hodnotit. Ustanovení § 16 daňového řádu pak přiznává daňovému subjektu práva a ukládá povinnosti v průběhu daňové kontroly. Ustanovení § 31 odst. 4 lze tedy aplikovat na kroky správce daně prováděné v rámci daňové kontroly. Pouze odkazem na toto ustanovení se však soud dostatečně nevyporádal s žalobní námitkou, že podkladem pro doměření daně byla zpráva z kontroly prováděná správním orgánem, který nebyl při provádění v procesním postavení správce daně, nevedl řádné daňové řízení a v průběhu kontroly nepostupoval dle daňového řádu.

Pokud jde o tvrzení soudu, že nebylo třeba, aby proběhla daňová kontrola, s tím stěžovatel souhlasí, připomíná však, že i tak je třeba aplikovat základní zásady daňového řízení. Správce daně sice může využít všech důkazních prostředků, které nebyly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, zákon mu však neumožňuje převzít tyto důkazní prostředky (zde získané v jiných řízeních) bez řádně provedeného důkazního řízení a bez jejich osvědčení jako důkazů. Teprve poté by se obsah revizní zprávy se mohl stát důkazem. Správce daně měl tedy přezkoumat, zda všechny podklady pro závěry uvedené ve zprávě o revizi nebyly získány v rozporu s daňovým řádem, provést hodnocení takto získaných důkazních prostředků, toto hodnocení sdělit daňovému subjektu a umožnit mu, aby se k jednotlivým důkazům a ke způsobu jejich získání mohl vyjádřit. Stěžovatel již v žalobě namítal, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nerozlišoval, jaké důkazní prostředky byly získány v daňovém řízení a jaké nikoliv. Tato skutečnost přímo vylučovala možnost posouzení zákonnosti získání důkazních prostředků i možnost jejich použití v daňovém řízení. Taktéž namítal, že žalovaný i správce daně prvního stupně porušili § 2 daňového řádu tím, že neprovedli hodnocení důkazů s ohledem na zákonnost jejich použití.

Městský soud se, dle názoru stěžovatele, nevypořádal také se stěžejní žalobní námitkou týkající se protokolu z místního šetření provedeného v Kreditní bance dne 30. 3. 1994, č. j. PM 8000/653/31. Již v žalobě stěžovatel uvedl, že protokol neobsahoval zákonné náležitosti uvedené v § 12 daňového řádu, konkrétně v protokolu nebylo uvedeno, kdo za banku jednal. Přesto je v rozsudku uvedeno, že protokol obsahuje jména zúčastněných osob jak za finanční úřad, tak za subjekt šetření, což není pravdou. Tento stěžejní podklad byl navíc získán při současném porušení řady ustanovení daňového řádu (§ 2 odst. 4, § 5 odst. 5, § 7 a § 24) a odvolací orgán k němu neměl proto vůbec přihlížet; nelze přitom posoudit, jak by rozhodl bez tohoto „důkazu“. Městský soud však ve svém rozhodnutí konstatoval, že, dle jeho názoru, nebyly důkazní prostředky získány v rozporu se zákonem a skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny v potřebném rozsahu.

Stěžovatel vyjádřil nesouhlas též s tím, jakým způsobem se městský soud vyjádřil k otázce (ne)přípustnosti účasti paní R. H. (pracovnice žalovaného – pozn NSS) při zmiňovaném místním šetření. Tato skutečnost přitom představuje porušení mlčenlivosti ve smyslu § 24 daňového řádu; v případě jmenované osoby se nejednalo o žádnou z výjimek umožňujících přítomnost třetích osob u tohoto procesního úkonu ve smyslu citovaného ustanovení. Takto získaný „důkaz“ není proto ve smyslu § 31 odst. 4 daňového řádu důkazem použitelným v daňovém řízení. Městský soud se zde však omezil pouze na konstatování, že přítomnost této osoby neznamenal, že by podklad byl získán v rozporu se zákonem a že by k němu nemohlo být v daňovém řízení přihlédnuto. Stěžovatel tvrdí, že krajský soud stírá rozdíl mezi přihlédnutím ke skutečnosti a osvědčením důkazu.

S odkazem na § 50 odst. 7 daňového řádu stěžovatel dále zdůraznil **[ad 3]**, že odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu musí vycházet z posouzení všech namítaných skutečností. Pouhý odkaz na právní názor soudu však za odůvodněním rozhodnutí odvolacího orgánu považovat nelze.

V žalobě stěžovatel také namítl **[ad 4]**, že v listinných důkazech, na základě kterých byly převody zatímních listů posuzovány, byly shledány rozpory, např. v odpovědi na výzvu PN/96/1027 byl uveden datum převodu zatímního listu č. 1 dne 18. 2. 1992, ve sdělení 10/L/98 je uvedeno datum 18. 2. 1993; v rozporovaném zápisu z místního šetření č. j. PM8000/653/31 bylo datum 18. 2. 1992 přeškrtnuto a opraveno na 18. 2. 1993, přičemž rubopisy těchto zatímních listů nebyly ve spisu vůbec založeny. Správce daně ani žalovaný tyto rozpory ve svých řízeních neodstranili. K těmto žalobním důvodům týkajícím se zatímních listů městský soud v odůvodnění pouze konstatoval, že žalobce neprokázal, že byly převedeny řádně rubopisem.

Daňové orgány neprovedly též dokazování porovnáním kopií a originálů zatímních listů a ostatních listinných důkazů a rozhodly na základě odporujících si sdělení Kreditní banky č. 10/L/98 a PN/96/1027 (bez ověření převodů v knize akcionářů) a obsahu protokolu z místního šetření získaného v rozporu se zákonem. S touto žalobní námitkou se krajský soud nevypořádal, naopak uvedl, že provedené hodnocení důkazů má oporu v obsahu správního spisu a neodporuje zásadám logiky.

Žalobou stěžovatel poukazoval konečně též na skutečnost, že se žalovaný v odvolacím řízení nezabýval doplněním jeho odvolání ze dne 11. 7. 2001 a že datum rozhodnutí 9. 7. 2001 není skutečným dnem jeho podpisu a vydání, když toto rozhodnutí bylo odesláno až 17. 7. 2001 **[ad 5]**. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl možnost zjistit skutečné datum vydání

rozhodnutí, navrhl posoudit správnost předmětného data. Městský soud však nepřistoupil k provedení tohoto důkazu a uvedl, že tvrzení stěžovatele vychází pouze z jeho názoru a není nijak podloženo. Tímto postupem však vyloučil přezkum zákonnosti tak, že nebylo možné posoudit další závažné skutečnosti svědčící o tom, že daň nebyla stanovena ve správné výši (toto doplnění obsahovalo významné okolnosti týkající se převodu zatímních listů). Ke skutečnostem uvedeným ve zmiňovaném doplnění odvolání soud uvedl, že stěžovatel nesprávnost výše příjmů v průběhu daňového řízení nenamítal. Městský soud se tak soud ve svém rozhodnutí nevypořádal řádně se všemi žalobními návrhy a námitkami

Žalovaný se k obsahu kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Ze správního spisu vyplynul tento skutkový stav:

Platebním výměrem č. 320/93 byla stěžovateli vyměřena důchodová daň za rok 1992 ve výši 4 257 400 Kč a penále ve výši 425 620 Kč, a to postupem dle zákona o důchodové dani. Na základě zprávy správce daně č. j. II-2268/1993 byl základ odvodu zvýšen pro porušení ustanovení § 4 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zásad vedení účetnictví a § 4 odst. 1 písm. b) zákona o důchodové dani. Stěžovatel tento platební výměr převzal dne 18. 11. 1993 (ze spisu není zřejmé datum jeho vydání).

Na základě výsledků finanční revize provedené u stěžovatele (zpráva ze dne 15. 4. 1994, č. j. FŘP-6-6402/1993) byl Finančním úřadem pro Prahu 2 vydán pod č. j. FÚ-II-1044/PV-176/1994 dne 22. 6. 1994 dodatečný platební výměr **č. 176/94** na důchodovou daň za rok 1992. Odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru zamítl žalovaný dne 6. 3. 1995, pod č. j. FŘ-4864/1/94, toto rozhodnutí se týkalo zprávy o výsledku finanční revize ze dne 15. 4. 1994, místní příslušnosti správce daně, vedení účetnictví, odpisování a též otázky převoditelnosti zatímních listů č. 1, 11, 14, 15, 55 (repektive 70 a 71) a zatímního listu nečíslovaného, převedených na společnost Panok Immobilien Investment, a. s., Praha. Žalovaný zde konstatoval, že v roce 1992 došlo pouze k převodu listu č. 71 (vzniknuvšího, spolu s listem č. 70, z původního listu č. 55); listy č. 1, 11 a 71 byly převedeny až v roce 1993; zbylé listy nemohl stěžovatel převést, neboť nebyly v jeho vlastnictví. Toto rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 15. 3. 1996, č. j. 38 Ca 155/95 – 33, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Kromě procesního pochybení (dodatečný platební výměr byl vydán místně nepříslušným správcem daně – bod 3. rozsudku) soud rovněž uvedl, že je třeba dokazování doplnit ve vztahu k okolnostem pořízení shora zmiňovaných zatímních listů (body 7. až 9. rozsudku), nepřezkoumatelně byla vyhodnocena též otázka uznatelnosti investičních výdajů uvedených pod bodem 13. rozsudku. Neplatnost dodatečného platebního výměru č. 176/94 osvědčil Finanční úřad pro Prahu 2 dne 30. 10. 1996, pod č. j. FÚ2/2.2/42706/96/179 a řízení o odvolání proti němu bylo zastaveno rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 12. 1996, č. j. FŘ-7975/1/96.

O doměření předmětné daně následně rozhodoval Finanční úřad pro Prahu 1 dodatečným platebním výměrem **č. 7500** ze dne 12. 9. 1996, vydaným pod č. j. FÚ1-2.14/DPV92/96KŠ, kterým doměřil daň ve výši 117 459 500 Kč a penále ve výši 11 745 830 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo zamítnuto žalovaným dne 29. 1. 1998, pod č. j. FŘ-8339/1/96, avšak toto rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu

v Praze ze dne 19. 1. 1999, č. j. 38 Ca 79/98 - 36. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného i Městského soudu v Praze je zřejmé, že v tomto případě byla daň doměřována v souvislosti s jednorázovým odepsáním zřizovacích nákladů při prodeji nemovitostí nabytých dražbou, dále s vyloučením emisního ážia zaplaceného Kreditní bance, a. s., Plzeň, s vyloučením nákladů na pořízení zatímních listů AB banky, a. s., Mladá Boleslav, s poskytnutím příspěvku do rezervního fondu této banky a s náklady zaplacenými na základě faktur č. 21/01/92 ŠK, 64/03/92/Še, 5920095 a 5920141 vystavitele Panok Immobilien Investment, a. s. Takto vymezený předmět řízení odpovídal původnímu výměru č. 176/94, s výjimkou případů, které městský soud neuznal jako řádně zhodnocené v již zmiňovaném rozsudku z 15. 3. 1996. Rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 1. 2000, č. j. FŘ-2541/1/99, byl předmětný dodatečný platební výměr změněn. Žaloba proti tomuto rozhodnutí byla Městským soudem v Praze dne 15. 3. 2001, č. j. 38 Ca 110/2000 - 47, zamítnuta; proti tomuto rozsudku podal stěžovatel ústavní stížnost (nálezem Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2003, sp. zn. I. ÚS 472/01, byl právě uvedený rozsudek Městského soudu v Praze zrušen, a to pro nedostatek formy zákonem předepsané publikace právní normy – pozn. NSS).

K dalšímu doměření důchodové daně za předmětné zdaňovací období došlo dodatečným platebním výměrem č. **57568/98** ze dne 1. 4. 1998, vydaným Finančním úřadem pro Prahu 1 (prvostupňové rozhodnutí v nyní projednávané věci). Tento výměr byl změněn (k odvolání stěžovatele) rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 3. 2000, č. j. FŘ-3922/1/99; rozhodnutí se, kromě otázek procesních, týkalo daňové uznatelnosti nákladů spojených s převodem zatímních listů Agrobanky Plzeň, a. s., - později Kreditní banky Plzeň, a. s., v likvidaci, a to č. 14, 15, a další bez čísla, na nového majitele společnost Panok Immobilien Investment, a. s., Praha; dále šlo o převody zatímních listů č. 70, 71 (původně č. 55) na společnosti Remed, s. r. o., a Panok Financ, a. s., Praha, a převody zatímních listů č. 1 a 11 na společnost Panok Immobilien Investment, a. s. Toto rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 15. 3. 2001, č. j. 38 Ca 219/2000 - 46, a to zejména pro nepřezkoumatelnost a zmatečnost stanovení základu daně a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Následovalo vydání nyní přezkoumávaného rozhodnutí ze dne 9. 7. 2001, č. j. FŘ-5540/11/01, kterým byl dodatečný platební výměr č. 57568/98 změněn tak, že se stanovuje základ daně ve výši 102 420 000 Kč, vyměřuje se daň ve výši 56 331 000 Kč a stanovuje se penále ve výši 5 33 100 Kč.

Pokud jde o samotné právní posouzení důvodnosti jednotlivých kasačních námitek, Nejvyšší správní soud považuje za potřebné vyslovit se nejprve obecně k otázce správy důchodové daně v rozhodném období a k podstatě procesního institutu finanční revize.

Otázkou správy důchodové daně v období od 1. 1. 1993 se Nejvyšší správní soud zabýval již v svém rozsudku ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 149/2005 – 147, (dostupný na www.nssoud.cz) Uvedl, že zákon který ji upravoval - zákon č. 157/1989 Sb., o důchodové dani, ve znění pozdějších předpisů byl derogován ke dni 1. 1. 1993, jak vyplývá z ustanovení § 41 bodu 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve spojení s ustanovením § 42 tohoto zákona. Podle ustanovení § 40 odst. 1 zákona o daních z příjmů *pro odvodové a daňové povinnosti za rok 1992 a předchozí léta a při zdanění mezd zúčtovaných do prosince 1992 včetně se použijí dosavadní předpisy.* Toto ustanovení je povahy hmotné právní a neřeší tedy správu důchodové daně v období od 1. 1. 1993. Jelikož současně zákon o daních z příjmů (který, jak již bylo výše uvedeno, zákon o důchodové dani nahradil) neobsahuje žádné ustanovení pro správu zrušené důchodové daně, je nutno postupovat dle obecného procesního předpisu správy daní, konkrétně dle § 102 odst. 1 daňového řádu, dle kterého se tento zákon použije i pro zrušené daně, pokud řízení o nich bude konáno ještě po účinnosti tohoto zákona. Pro důchodovou daň je z tohoto pravidla nicméně stanovena výjimka v případech

uvedených v ustanovení § 102 odst. 3 písm. p) daňového řádu, z něhož se podává, že pro její stanovení a vyměření za rok 1992 a léta předchozí se použijí § 14 odst. 1 až 4 a 9 a § 18 odst. 1 zákona o důchodové dani. S ohledem na tuto úpravu tedy přiznání k důchodové dani za rok 1992 bylo nutno podat dle § 14 zákona o důchodové dani, vyměření či doměření daně se však již řídilo obecnou úpravou daňového řízení, tedy § 46 daňového řádu.

K pojmu „finanční revize“ je nutno uvést, že její úprava v době ukončení tohoto úkonu v projednávané věci (15. 4. 1994) byla v rovině obecné obsažena v zákoně č. 552//1991 Sb., o státní kontrole, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o státní kontrole“); konkrétní ustanovení týkající se kontroly prováděné v souvislosti s plněním fiskálních povinností byly obsaženy v zákoně č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, a to do doby zrušení tohoto institutu zákonem č. 444/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (tedy do 31. 12. 2005). Podle § 1 odst. 4 tohoto zákona, ve znění účinném do 31. 5. 2004 (dále jen „zákon o územních finančních orgánech“) se revizí rozumí *právo zjišťovat a přezkoumávat u poplatníků, plátců daní a příjemců dotací veškeré skutečnosti rozhodné pro stanovení jejich finančních vztahů ke státnímu rozpočtu České republiky, státnímu rozpočtu federace nebo rozpočtům okresních úřadů a obcí, popřípadě ke státním fondům České republiky nebo federálním účelovým fondům. Zjišťuje se, zda plnění daňových povinností, tvorba a použití fondů nebo hospodaření s prostředky státního rozpočtu České republiky, rozpočtů okresních úřadů a rozpočtů obcí, pokud byly určeny na úhradu nákladů vznikajících obcím plněním úkolů v přenesené působnosti ve výkonu státní správy, odpovídá podmínkám daným obecně závaznými právními předpisy. Současně se zjišťuje, zda podle obecně závazných právních předpisů nevznikla povinnost zaplatit pokuty a penále do státního rozpočtu České republiky nebo státního rozpočtu federace, popřípadě do státních fondů České republiky nebo federálních účelových fondů.* Výkonem této revize byly pověřeny územní finanční orgány [§ 1 odst. 1 písm. d) zákona], konkrétně finanční ředitelství [§ 9 písm. d) zákona]. Samotné řízení probíhalo v režimu zákona o státní kontrole (§ 15 zákona o územních finančních orgánech) a jeho výstupy (kontrolní zjištění) pak sloužily jako podněty pro zahájení případných daňových řízení (§ 22 zákona o státní kontrole). Finanční revize tedy není řízením daňovým (§ 1 odst. 1 daňového řádu), nevede bez dalšího k vyměření daňové povinnosti a nelze v ní uplatňovat procesní instituty daňového řízení. Sluší zde poukázat na názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ze dne 9. 6. 1999, sp. zn. II. ÚS 318/98 (in <http://nalus.usoud.cz>), dle kterého *„výsledek revize není meritorním rozhodnutím, nýbrž rozhodnutím předběžné povahy, na jehož základě teprve bude o právech a povinnostech rozhodnuto místně příslušným státním orgánem - správcem daně - v tomto případě vydáním platebního výměru. Místně příslušný správce daně je oprávněn považovat výsledky finanční revize, jež jsou obsaženy v revizní zprávě, pouze za důkazní prostředek ve smyslu § 32 zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (v této věci bylo daňové řízení vedeno ještě před nabytím účinnosti daňového řádu – pozn. NSS), jímž je možno ověřit rozhodné skutečnosti pro správné stanovení daňové povinnosti. Vydání platebního výměru správcem daně je až výsledkem správního řízení, neboť daňová povinnost může být stanovena správním orgánem až v další části řízení“.* Skutečnost, že finanční revize není daňovým řízením vyplývá i z dalších rozhodnutí Ústavního soudu (srov. např. usnesení ze dne 19. 9. 2000, sp. zn. II. ÚS 113/98, in <http://nalus.usoud.cz>).

Pokud jde o **první kasační námítku**, a sice o stěžovatelem namítanou překážku věci pravomocně rozhodnuté, zde je třeba zopakovat, že důchodová daň za zdaňovací období roku 1992 byla (na základě předchozí daňové kontroly) stěžovateli (spolu s penále) doměřena již v roce 1993 (platební výměr č. 320/93), a to z důvodů, o nichž byla již zmínka výše. Následně u stěžovatele proběhla finanční revize (tento procesní institut nelze zaměňovat s daňovou kontrolou), ukončená ke dni 15. 4. 1994. Na jejím základě byl (bez zahájení daňové kontroly) vydán nový dodatečný platební výměr č. 176/94 (22. 6. 1994), později nahrazený dodatečným platebním výměrem č. 7500 (12. 9. 1996); k doměření daně došlo na základě jiných zjištění, než v předchozím řízení. Ve vztahu k jiným skutečnostem (viz výše popsany obsah spisového

materiálu) bylo (opět s ohledem na zjištění vyplývající ze zprávy o finanční revizi) zahájeno další daňové řízení; i zde bez daňové kontroly. Správcem daně byl vydán dodatečný platební výměr č. 57568/98 (1. 4. 1998); jde o prvostupňové rozhodnutí v nyní projednávané věci.

Argumentace stěžovatele nastoluje v popsaném skutkovém kontextu nejprve dvě zásadní otázky, a sice zda je možné daň dodatečně doměřit i bez zahájení daňové kontroly a dále zda může být v případě shodné daně a zdaňovacího období vydáno postupně více dodatečných platebních výměrů.

Pokud jde o první otázku, ustanovení § 46 odst. 7 daňového řádu (ve všech pro projednávanou věc relevantních zněních) stanoví, že *zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve vyšší rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předeptá. Právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejímu dodatečnému stanovení na překážku.* Jakkoli se dikce tohoto ustanovení zdá nasvědčovat závěru, že daňová kontrola vydání dodatečného platebního výměru předcházet nemusí (s tím, že důkazní břemeno by – při vyloučení práva daňového subjektu obhájit svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání v režimu daňové kontroly – nutně zcela přešlo na správce daně), judikatura Nejvyššího správního soudu k této otázce kolísá (srov. rozsudek ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 - 130, publikovaný pod č. [938/2006](#) Sb. NSS a rozsudek ze dne 24. 6. 2005, č. j. 7 Afs 60/2004 - 113, publikovaný pod č. 754/2006 Sb. NSS). Jelikož však stěžovatel v kasační stížnosti tento postup správce daně nezpochybnil (dokonce výslovně vyjádřil s názorem městského soudu, který tento postup shledal zákonným, souhlas – viz str. č. 4 kasační stížnosti), Nejvyšší správní soud, vázán ve svém přezkumu disposiční zásadou (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) se tak soustředil na posouzení zodpovězení druhé otázky, kterou stěžovatel učinil spornou.

Otázkou, zda je možné vydat dodatečný platební výměr opakovaně, se Nejvyšší správní soud již v minulosti také zabýval, přičemž naznal, že takový postup přípustný je. V rozsudku ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 80/2004 - 75 (publikovaným ve Sb. NSS pod č. 547/2005) konstatoval, že „stanovenou daňovou povinností“ ve smyslu § 46 odst. 7 daňového řádu „je třeba rozumět veškeré způsoby stanovení daně podle předchozích odstavců - tedy podle odst. 3 - 6) (...) Nejvyšší správní soud nesdílí právní názor (...) rozlišující vyměření a doměření (dodatečné vyměření daně) a platební výměr a dodatečný platební výměr z hlediska překážky dodatečnému stanovení daně. Daňový řád totiž mezi oběma způsoby stanovení daně a oběma platebními výměry nečiní rozdíl, který je z citovaného ustanovení dovozován. Podle § 1 odst. 2 daňového řádu se správou daně rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době - vůbec tedy nehovoří o možnosti doměření daně, přesto, že v jiných ustanoveních (právě v § 46) tuto pravomoc předpokládá. To lze vyložit jen tak, že pod pojmem vyměření daně je zahrnuto i doměření daně, ostatně řízení vyměřovací se skutečně vztahuje jak na vyměření tak na doměření daně. Obdobně argumentuje i ust. § 2 odst. 2 daňového řádu. Stejně tak přesto, že daňový řád v ust. § 32 odst. 8 rozlišuje platební a dodatečný platební výměr, ust. § 46 odst. 9 zná pouze platební výměry. Tedy v ustanovení, které, na rozdíl od obecných, rozlišuje vyměření a dodatečné vyměření daně a platební a dodatečný platební výměr, současně hovoří o platebním výměru zahrnujícím zjevně oba tyto pojmy. Právnímu názoru o překážce věci rozhodnuté, vycházejícímu z vyloučení překážky právní moci pouze prvního platebního výměru, nenasvědčuje ani ustanovení o omezené možnosti odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru (§ 46 odst. 8 d. ř.), kdy jím lze napadnout jen doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani..

Jestliže tedy vydání jednotlivých dodatečných platebních výměrů nebránilo okolnosti výše uvedené, zbývá posoudit samotnou možnost existence překážky věci pravomocně rozhodnuté.

V dané věci stěžovatel překážku věci pravomocně skončené spojuje s tvrzením, že o stejném předmětu řízení (v rozsahu popsaném ve zprávě o finanční revizi) bylo již jednou rozhodnuto (dodatečný platební výměr č. 7500) a nemohlo o něm proto být rozhodováno znovu. Ze správního spisu je však zřejmé, že po vyměření důchodové daně za rok 1992 (platební výměr č. 320/93) došlo k dodatečnému vyměření této daně za týž rok na základě zprávy o výsledku finanční revize dodatečným platebním výměrem č. 176/94, u něhož však byla dne 30. 10. 1996 ověřena jeho neplatnost. Daň byla (mimo jiné) doměřována ohledně zatímních listů Agrobanky Plzeň, a. s. (Kreditní banky Plzeň, a. s.) č. 1, 11, 14, 15, 70 a dalšího bez čísla, jelikož finanční revize zjistila, že do základu daně byly zahrnuty náklady spojené s jejich pořízením v rozporu s právními předpisy. Následovalo vydání dodatečného platebního výměru č. 7500, který se taktéž opíral o obsah zprávy o finanční revizi, daň však byla doměřena ze zcela jiných důvodů než v případě výměru předchozího, jak jsou popsány v části tohoto rozsudku týkající se obsahu správního spisu. Až v pořadí třetí dodatečný platební výměr č. 57568/98 se věcně svým obsahem týkal týchž (neuznaných) nákladů jako dodatečný platební výměr č. 176/94. Stěžovatelova námitka, výslovně vymezená kolizí druhého a třetího dodatečného platebního výměru, je tedy, s ohledem na rozdílný obsah těchto rozhodnutí, lichá.

Na tomto místě je potřebné zdůraznit odlišnost namítané překážky věci pravomocně rozhodnuté, od námítky nezákonnosti opětovného doměření daně na základě stejné daňové kontroly, respektive v důsledku opakované daňové kontroly; ta zde nebyla, a ani logicky být nemohla, uplatněna, nicméně argumentace stěžovatele je vedena tímto směrem. Jde totiž o dvě rozdílné vady řízení před daňovými orgány, které mohou být samostatně důvodem pro zrušení rozhodnutí, které by jimi bylo zatíženo. Jak již bylo uvedeno, porušení principu *res indicata* vyjadřuje vadu spočívající v tom, že o stejném předmětu řízení (skutkových okolnostech) bylo již dříve pravomocně rozhodnuto. Správce daně je pak takovým rozhodnutím vázán ve smyslu ustanovení § 28 daňového řádu a není oprávněn činit si o této věci nový úsudek (za použití týchž důkazních prostředků). O takový případ však v předmětné věci nešlo, jak bylo vyloženo výše.

Podstata druhé vady naopak spočívá v nezákonném procesním postupu správce daně, který opakovaně provádí totožné procesní úkony, které již dříve vykonal (typicky daňová kontrola téže daně a téhož zdaňovacího období, pokud v pořadí první kontrola nebyla svým rozsahem omezená). Takový postup je v rozporu se zásadami daňového řízení vyjádřenými v § 2 daňového řádu; výjimku představují pouze případy, kdy by byly zjištěny okolnosti odůvodňující obnovu řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, publikovaný pod č. 868/2006 Sb. NSS), přičemž nejnovější judikatura připouští takový postup již jen v režimu nařízené obnovy řízení (viz např. rozsudek nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004 - 89, publikovaný pod č. 1411/2007 Sb. NSS). Na základě takového nezákonného postupu, jehož výsledkem může být jen nezákonný důkaz (obsahující skutková zjištění) – zpráva o daňové kontrole, nelze dodatečně stanovit daň. Obdobně tomu je za situace, kdy správce daně stejná skutková zjištění uvedená ve zprávě o daňové kontrole znovu hodnotí; zde je třeba zdůraznit, že podstatou daňové kontroly je postavit na jisto skutkové okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně (§ 16 odst. 1 daňového řádu) a rozsah skutkových zjištění a jejich hodnocení proto nemůže být (s výjimkou výše zmíněnou) později revidován. Ani o tento případ však v předmětné věci nemohlo jít, neboť správce daně nedoměřil předmětnou daň na základě výsledků (opakované) daňové kontroly, ale na základě jednotlivého skutkového zjištění obsaženého ve zprávě o finanční revizi, tedy úkonu *sui generis* prováděného na základě zvláštního zákona; nadto se jedná o skutková zjištění jiného správce daně (k finanční revizi je příslušné finanční ředitelství a nikoli finanční úřad).

Pokud jde dále o kasační námítky vztahující se obecně ke způsobu, jakým si daňové orgány opatřily podklady pro své rozhodování (druhá skupina námítek), stěžovatel především

nesouhlasí s použitím skutkových zjištění uvedených ve zprávě o finanční revizi bez toho, že by byly místně příslušným správcem daně v režimu daňového řádu osvědčeny jako důkazy. Zde lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 5 Afs 170/2006 - 164, dohledatelný na www.nssoud.cz, dle kterého „presumuje-li § 46 odst. 7 daňového řádu, že správce daně daně zjistí, aniž konkrétně stanoví jak, nelze dospět k jinému závěru, než že tak učinit může pouze zákonem přípustným způsobem Správce daně není oprávněn na základě své úvahy volit jakýkoli procesní postup, kterým dospěje k doměření daně, jsou-li dány zákonné důvody pro užití konkrétního institutu – daňové kontroly.“ Pod tento „zákonem předepsaný způsob“ lze nepochybně řadit i finanční revizi v době jejího provedení, neboť šlo o zákonem předpokládaný procesní postup o jejíž povaze bylo pojednáno již výše; názor vyslovený v citovaném judikátu směřuje naopak proti případům svévolného postupu za použití procesních institutů omezujících práva daňového subjektu na obranu. Použitelnost zprávy o výsledku finanční revize coby důkazního prostředku v daňovém řízení ostatně vyplývá z již výše citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 318/98. Zmínit lze například též jeho usnesení ze dne 27. 9. 1996, sp. zn. I. ÚS 281/95 (in <http://nalus.usoud.cz>), z něhož se výslovně podává, že rozhodnutí o námitkách proti zprávě o revizi *není meritorním rozhodnutím, nýbrž rozhodnutím předběžné povahy, na jehož základě bude teprve o právech a povinnostech navrhovatele rozhodnuto. Tomu také odpovídá i úprava obsažená v zák. č. 337/1992 Sb., a to konkrétně ustanovení § 31 odst. 4, kde je uvedeno, že za důkaz lze užit všech prostředků, jimiž lze ověřit rozhodné skutečnosti, a dále i ustanovení § 34, které ukládá státním kontrolním orgánům povinnost sdělovat výsledky kontrol, pokud mají vztah k daňovým povinnostem. I z těchto skutečností lze dovodit, že napadené rozhodnutí má charakter jednoho z podkladů, na jejichž základě bude vydáno vlastní rozhodnutí správcem daně.*“ Na tomto místě Nejvyšší správní soud považuje za nutné dodat, že si je plně vědom skutečnosti, že procesní práva kontrolovaného subjektu zaručená mu při finanční revizi zákonem o státní kontrole nejsou zcela kompatibilní s právy zaručenými daňovému subjektu daňovou kontrolou. Tento deficit ovšem neznamená nemožnost použití tohoto institutu, nýbrž (jak již bylo výše naznačeno) přechod důkazního břemene na kontrolní orgán. Vychází-li daňové rozhodnutí ze zprávy o výsledku finanční revize, nelze vyvozovat daňové konsekvence ze zjištění, že daňový subjekt některá svá tvrzení neprokázal, jak by tomu mohlo být po provedené daňové kontrole, garantující tomuto subjektu účinnější procesní prostředky k hájení jeho práv.

Stěžovateli lze nicméně přisvědčit v tom, že se městský soud v odůvodnění svého rozsudku skutečně výslovně nevyjádřil k žalobní argumentaci poukazující na absenci údaje o zástupci kontrolovaného subjektu na protokolu z místního šetření ze dne 30. 3. 1994. Z fotokopie tohoto protokolu (založeného na č. l. 123 až 127 správního spisu) však vyplývá, že a kontrolovaný subjekt – Kreditní banka, a. s. byla místnímu šetření přítomna osoba, která všechny listy protokolu i příloh podepsala a opatřila otiskem razítka banky. Jakkoli nelze její identitu pro nečitelnost podpisu a absenci příslušného údaje v protokolu bez dalšího určit, není pravdou, že by v protokolu nebylo (vůbec) uvedeno, kdo se tohoto procesního úkonu za banku zúčastnil. Popsaný stav lze nepochybně vyhodnotit jako nedodržení podmínek kladených na obsah protokolu o ústním jednání v § 12 odst. 2 daňového řádu; naopak požadavek vyplývající z § 12 odst. 4 tohoto zákona (podpis protokolu všemi zúčastněnými osobami) byl dodržen. Dle názoru Nejvyššího správního soudu tedy samotný fakt, že se městský soud k tomuto tvrzení stěžovatele nevyjádřil, nelze považovat za pochybení takové intenzity, aby zatížilo jeho konečné rozhodnutí (rozsudek) nezákonností [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Podstatné přitom je, že stěžovatel s tímto procesním nedostatkem nespojil konkrétní důsledky, tedy tvrzení, jakým způsobem se tato skutečnost promítla do sféry jeho veřejných subjektivních práv.

Obdobně nekonkrétní je stěžovatel též v namítaném porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost (§ 24 daňového řádu), které spojuje s přítomností pracovnice žalovaného při výše zmiňovaném místním šetření, prováděném dožádaným finančním úřadem. Lze proto

jen ve stručnosti konstatovat, že tato povinnost stíhá pracovníky správce daně a třetí osoby, které se jakkoli na daňovém řízení zúčastní (§ 24 odst. 1 zákona). Pracovnice žalovaného byla mimo jakoukoli pochybnost „pracovníkem správce daně“ (§ 1 odst. 3 daňového řádu, § 2 zákona o územních finančních orgánech) a její přítomnost u daného procesního úkonu nebyla vyloučena *per se*. Jelikož se jednalo o úkon prováděný v rámci finanční revize (viz žádost žalovaného ze dne 29. 3. 2004) a tato revize byla prováděna právě žalovaným [§ 9 písm. d) zákona o územních finančních orgánech], lze její přítomnost považovat za zcela legitimní. Nelze přitom přehlédnout, že (jak již bylo výše konstatováno) finanční revize měla být prováděna v režimu zákona o státní kontrole, který povinnost mlčenlivosti kontrolních pracovníků taktéž zakotvoval [§ 12 odst. 2 písm. f)]. Stěžovatel se měl tedy ve své právní argumentaci opřít spíše o posledně citované ustanovení, neboť faktické provedení procesního úkonu v nesprávném procesním režimu takový postup nelegitimizuje. Bez ohledu na to však v obou případech účast zmiňované osoby u prováděného místního šetření požadavek na zachování mlčenlivosti nevyklučoval; i zde přitom stěžovatel nerozvedl, jak konkrétně měla být tato povinnost porušena. Nejvyšší správní soud z těchto důvodů ani tuto stížní námitku nemůže akceptovat.

V rámci **třetí stížní námítky** stěžovatel namítl, že požadavku naplnění § 50 odst. 7 daňového řádu nelze dostát jen odkazem na právní názor soudu plynoucí z předcházejícího řízení. K tomu je třeba nejprve uvést, že zmíněný odkaz na právní názor soudu nebyl ve zde posuzovaném rozhodnutí žalovaného jediným a zásadním argumentem odůvodnění. Dle názoru Nejvyššího správního soudu se žalovaný naopak přidržel všech svých povinností odvolacího orgánu, přílehlavě popsaných v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74 (dostupný na www.nssoud.cz), dle kterého „*odvolací orgán přezkoumá rozhodnutí správce daně v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno. Nadto je povinen zabývat se rozhodnutím z hledisek uvedených v § 50 odst. 3 větě druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a přiblížit ke zjištěným skutečnostem, i když nebyly odvolatelem uplatněny. Rozsah provedeného přezkumu musí nalézt odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu (§ 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.* Pokud se týká samotného odkazu žalovaného na právní názor vyslovený v předcházejícím zrušujícím rozsudku soudu, ani zde Nejvyšší správní soud neshledává důvod, proč by neměl závěr městského soudu o přípustnosti takového postupu akceptovat. Není jistě nezbytné opakovat v nově vydávaném správním rozhodnutí právní názor vyslovený již dříve v této konkrétní věci soudem, a to za situace, kdy je tento názor všem účastníkům řízení znám a je vysloven „*ex cathedra*“. Opačný postup by bylo naopak možné považovat za nesouladný s obecným požadavkem na maximální procesní ekonomii každého řízení.

Pokud jde dále o posouzení, kdy došlo k převodu zatímního listu č. 1 (**čtvrtá skupina stížních námitek**), správnost závěru žalovaného, dle kterého se tak stalo až ke dni 18. 2. 1993, byla potvrzena již v předcházejícím (zrušujícím) rozsudkem městského soudu ze dne 15. 3. 2001, č. j. 38 Ca 219/2006 - 46. Tento závěr pochopitelně není nezpochybnitelný. Soud je oprávněn zavázat správní orgán pro další průběh řízení svým právním názorem (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), tento názor se však má zásadně týkat výkladu práva hmotného; recentní judikatura dovozuje též zavázání správního orgánu v otázkách procesních, včetně otázek dalšího procesního postupu. I přes tato omezení nelze v projednávané věci přehlédnout, že městský soud v předchozím rozsudku vycházel ze stejných skutkových podkladů jako v nyní posuzovaném případě, přičemž dokazování v tomto směru nebylo v mezidobí nikterak doplňováno, na což zcela správně poukazuje i nyní napadený rozsudek. Zde je pak třeba připomenout, že důkazní břemeno stran prokázání všech skutečností uváděných v daňovém přiznání leží (s výjimkami uvedenými v § 31 odst. 8 daňového řádu) výlučně na daňovém subjektu, tedy stěžovateli (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Nebylo proto povinností daňových orgánů prokazovat, ke kterému dni předmětný převod cenného papíru nastal; je to naopak stěžovatel, kdo byl povinen rozptýlit pochybnosti správce

daně a prokázat, že se tak stalo ještě v rámci zdaňovacího období roku 1992. Toto své tvrzení dokládal vlastním účetním dokladem a smlouvou o prodeji zatímních listů ze dne 28. 12. 1992, předloženými již v počátku vyměřovacího řízení; jiné důkazy na podporu svých tvrzení nepředložil ani neoznačil. Naproti tomu daňové orgány, potažmo městský soud, vycházely především ze dvou vyjádření banky a jejích stanov, o jejichž obsahu bylo hovořeno již výše. Poukazuje-li stěžovatel na rozpor v těchto dokladech s tím, že z nich není jasné, zda k převodu mělo dojít dne 18. 2. 1992 či 18. 2. 1993, jde o argumentaci zcela zjevně účelovou. Zde lze poukázat především na jeho tvrzení, že k převodu došlo dne 28. 12. 1992; je proto zcela absurdní, argumentuje-li nyní tím, že k převodu mohlo dojít již o více jak deset měsíců dříve. Navíc je zřejmé, že jakýkoli převod zatímního listu (vydaného dne 10. 1. 1992 – viz č. 1. 68 správního spisu) provedený před souhlasem představenstva banky (ke kterému došlo, dle jejího vyjádření, až ve dnech 19. a 26. 11. 1992) by byl nutně neplatný. Dle názoru Nejvyššího správního soudu tak stěžovatel pouze zcela účelově využívá rozporu ve vyjádřeních banky a v opravě zápisu z místního šetření ze dne 30. 3. 1994, které jdou evidentně na vrub pouze písařské chybě.

Obdobně je třeba odmítnout i argumentaci stěžovatele namítající, že nebyly porovnány kopie jednotlivých zatímních listů (založené ve správním spisu) s jejich originály. Tato námitka totiž postrádá jakékoli vyústění v tom smyslu, jaké nové skutečnosti by tato komparace měla přinést. Tvrdí-li stěžovatel dále, že se městský soud se shora popsaným rozporem mezi jím předloženými důkazními prostředky a důkazními prostředky získanými od banky věcně nevypořádal, i v tomto případě nejde o tvrzení důvodné, o čemž bez dalšího svědčí strana 8, odstavec druhý rozsudku. Městský soud v něm vyložil jaká rozporná tvrzení z nich vyplývají, jak je žalovaný vyhodnotil a uzavřel, že toto hodnocení neshledává logicky rozporným či důkazně nepodloženým. Jakkoli si lze představit i podrobnější pojednání o těchto otázkách, nelze takovému postupu městského soudu v principu ničeho vytknout.

Stěžovatel konečně namítl, že se žalovaný bezdůvodně nezabýval doplněním jeho odvolání ze dne 11. 7. 2001, přičemž městský soud toto stěžovatelovo tvrzení označil pouze za nepodložený názor (**pátá kasační námitka**). Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že napadené rozhodnutí žalovaného je datováno dnem 9. 7. 2001 a opatřeno podpisem zástupce ředitele žalovaného. Vzhledem k tomu, že v daňovém řízení je obligatorní součástí rozhodnutí *datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí* [§ 32 odst. 2 písm. b) daňového řádu] jsou tato zjištění rozhodujícími pro určení, kdy bylo předmětné rozhodnutí vydáno. V daňovém řízení tedy nemohou nastat interpretační potíže s určením tohoto okamžiku, jako tomu bylo například u správního řádu z roku 1967, kde až judikatura musela dát jednoznačnou odpověď na otázku, zda je rozhodnutí vydáno okamžikem, kdy je ze sféry „*in pectore*“ převedeno do materializované podoby splňující veškeré náležitosti, či teprve okamžikem, kdy opouští disposiční sféru úřadu (k tomu blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2008, č. j. 1 Ans 2/2008 - 52, in www.nssoud.cz).

V posuzované věci tedy není rozhodné, kdy bylo rozhodnutí žalovaného předáno k poštovní přepravě, ale kdy bylo podepsáno pověřeným pracovníkem správce daně [§ 32 odst. 2 písm. g) daňového řádu]. Právě toto datum je třeba považovat za datum vydání rozhodnutí žalovaného, a to i ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2004, č. j. 5 Afs 88/2004 - 89, dle kterého „*obsahuje-li správní rozhodnutí jediné datum, je namístě bez dalšího vycházet z toho, že toto datum představuje datum vydání rozhodnutí; jsou-li na rozhodnutí data dvě, potom musí být zjištěno, které z nich je datum podpisu, tedy datum vydání rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 32 odst. 2 písm. b) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.*“ (rozsudek je dostupný na www.nssoud.cz). Doplnění odvolání je v dané věci datováno dnem 11. 7. 2001 a téhož dne bylo (i dle tvrzení stěžovatele) předáno na podatelnu žalovaného. Na tuto situaci lze vztáhnout názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2004,

č. j. 7 Afs 13/2003 - 71, (publikován ve Sb. NSS pod č. 728/2005): „*Může-li odvolatel podle § 48 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, pozměňovat nebo doplňovat údaje svého odvolání do doby, než je o odvolání rozhodnuto, znamená to, že do této doby musí být doplnění odvolání doručeno odvolacímu orgánu, aby se o důvodech obsažených v doplnění odvolání reálně dozvěděl a mohl se s nimi vypořádat tak, jak mu ukládá § 50 odst. 7 věta druhá téhož zákona*“. Jak patrně, stěžovatel mimo jakoukoli pochybnost podal doplnění odvolání až po vydání odvolacího rozhodnutí a žalovaný proto k jeho obsahu nemohl přihlídnout.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost, za nedůvodnou, nezbylo mu, než za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1, věty druhé s. ř. s., ji rozsudkem zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že právo na náhradu nákladů řízení se mu nepřiznává.

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

V Brně dne 30. července 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu