



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **F. M.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Háalkova 14, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2006, č. j. 7275/06-110Ga, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 1. 2009, č. j. 30 Ca 94/2006 - 59,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 1. 2009, č. j. 30 Ca 94/2006 - 59, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým bylo zrušeno jeho výše označené rozhodnutí a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Zrušeným rozhodnutím bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Chebu ze dne 22. 10. 2004, č. j. 75542/04/123930/1135, tak, že dodatečně vyměřená daňová ztráta žalobce za zdaňovací období roku 1999 namísto částky 1 133 661 Kč činí 1 160 536,75 Kč. Finanční úřad v Chebu uvedeným rozhodnutím sám částečně vyhověl odvolání žalobce a změnil své rozhodnutí ze dne 15. 6. 2004, č. j. 52023/04/123930/1135, tak, že dodatečně vyměřenou daňovou ztrátu z částky 1 092 847 Kč změnil na částku 1 133 661 Kč. Rovněž posledně jmenovaným rozhodnutím finanční úřad sám částečně vyhověl odvolání žalobce proti jím vydanému rozhodnutí ze dne 6. 2. 2004, č. j. 10631/04/123930/1135, tak, že dodatečně vyměřenou daňovou ztrátu změnil z částky 871 549 Kč na částku 1 092 847 Kč. Rovněž tak tímto rozhodnutím finanční úřad sám částečně vyhověl žalobcovu odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 29. 11. 2002, č. j. 81064/02/123910/2516 (poř. č. 1020000811), tak že jej změnil v tom smyslu, že dodatečně stanovený základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 se z částky 401 130,67 Kč změnil na částku 0 Kč, dodatečně vyměřená daň z příjmů fyzických osob z částky

73 132 Kč se změnila na částku 0 Kč a dodatečně vyměřená daňová ztráta z částky 0 Kč se mění na částku 871 549 Kč. Zrušující rozsudek krajského soudu vycházel z toho, že rozhodnutí žalovaného je stíženo vadou nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku skutkových důvodů rozhodnutí, neboť z rozhodnutí nejsou zřetelné příjmy, které byly mezi žalobcem a správcem daně učiněny nespornými. Dále krajský soud dospěl k závěru, že se žalovaný nevypořádal s jednou námitkou žalobce uvedenou v odvolání proti poslednímu ze série rozhodnutí správce daně.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), kasační stížnost tedy podává z důvodu tvrzené *nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem, který dospěl k závěru, že nelze připustit situaci, aby přehled zdanitelných příjmů za zdaňovací období roku 1999, vyhotovený správcem daně, nebyl ani přiložen k protokolu o ústním jednání ze dne 15. 5. 2006, č. j. 46094/06/123930/1135, ani začleněn do napadeného rozhodnutí žalovaného. Jak je totiž seznatelné ze spisového materiálu finančních orgánů, účetnictví žalobce nebylo vedeno v souladu s § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Žalobce neúčtoval o všech přijatých zálohách, o některých zálohách účtoval jako o nedaňových příjmech, přestože souvisely s jeho podnikatelskou činností. Správce daně proto vyhotovil přehled o příjmech žalobce v roce 1999 s tím, že rozlišil, které přijaté zálohy žalobce zahrnul do zdanitelných příjmů roku 1999 a které nikoliv. Dále správce daně uvedl přehled neproučtovaných příjmů z vydaných faktur, přehled peněžních prostředků, které žalobce označil jako vlastní vklady do podnikání a zároveň správce daně uvedl příjmy, které zohlednil při stanovení celkové výše zdanitelných příjmů za uvedené zdaňovací období. Tento přehled označil správce daně jako přílohu č. 1 předkládací zprávy k odvolání proti svému poslednímu rozhodnutí.

S ohledem na skutečnost, že stěžovatel v průběhu odvolacího řízení zjistil, že žalobce nebyl seznámen s tím, které příjmy správce daně zohlednil při výpočtu základu daně, tj. že s žalobcem nebyl projednán postup uvedený v příloze č. 1 předkládací zprávy a nebyla tedy žalobci dána možnost se vyjádřit k tomu, která konkrétní částka je do základu daně správcem daně zahrnuta neoprávněně, tj. žalobce neměl možnost doložit svá tvrzení důkazními prostředky, bylo odvolání vráceno k doplnění správci daně (jak dokládá písemnost ze dne 6. 10. 2005, č. j. 9729/05-110Ga). Správce daně poté seznámil zástupce žalobce v daňovém řízení s tím, které příjmy byly ve výpočtu zohledněny jako již dříve zdaněné, a zástupci žalobce byla též předána k vyjádření tabulka, která tvořila přílohu č. 1 k uvedené předkládací zprávě (viz protokol o ústním jednání č. j. 79173/05/123930/1135), přičemž zástupce žalobce uvedl, že porozuměl postupu správce daně.

S ohledem na skutečnost, že stěžovatelem bylo v průběhu odvolacího řízení dále shledáno, že žalobce udělil svému zástupci pro daňové řízení pouze omezenou plnou moc, bylo nutné řízení dále doplnit. I žalobce musel být seznámen s tím, které příjmy správce daně zohlednil při výpočtu základu daně, aby měl možnost se k výpočtu vyjádřit a uvést, která konkrétní částka je do základu daně správcem daně zahrnuta neoprávněně (viz písemnost ze dne 9. 3. 2006, č. j. 1725/06/110Ga). Žalobci byla dle protokolu o ústním jednání ze dne 15. 5. 2006, č. j. 46094/06/123930/1135, předána dříve zmíněná tabulka a žalobce s uvedeným přehledem souhlasil. Neuvedl žádný konkrétní příjem, který by měl být zahrnut do základu daně za zdaňovací období roku 1999, nebo příjem, který zde byl zahrnut neoprávněně vyjma vlastních vkladů do podnikání. Ovšem ani v jejich případě nepředložil ani nenavrhl žádný důkazní prostředek prokazující, že základ daně byl stanoven správcem daně v chybné výši.

Ze spisu tak je dle stěžovatele zřejmé, že žalobce i jeho zástupce byli řádně s tabulkou seznámeni v průběhu řízení. Krajský soud měl možnost ověřit, které položky správce daně prezentoval jakožto zdanitelné příjmy zdaňovacího období roku 1999 a měl také možnost se zabývat správností závěru o tom, že jde o příjmy, které do zdanitelných příjmů roku 1999 prokazatelně patří.

Stěžovatel má navíc narozdíl od krajského soudu za to, že se se všemi námitkami podanými v odvolání vyrovnal ve svém rozhodnutí. Žalobce sice v průběhu odvolacího řízení uváděl, že správce daně chybně zohlednil jeho příjmy vyplývající z faktur č. 199/99, č. 120/99 a č. 152/99, avšak svá tvrzení nedoložil důkazními prostředky. Jak je podrobně uvedeno v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, vyhotovil správce daně na základě zmíněných námitek přehled, v němž uvedl, o které konkrétní částky a na základě jakých podkladů byl základ daně za období roku 1999 upraven, a to v časové posloupnosti, kde byly vyčísleny změny výše příjmů, o které správce daně upravil základ daně na základě důkazních prostředků, které byly daňovým subjektem předkládány v průběhu odvolacího řízení (opět viz příloha č. 1 k předkládací zprávě, která zahrnuje i žalobcem uváděné faktury). S tímto přehledem pak správce daně seznámil žalobce i jeho zástupce. Zástupce žalobce k tomu uvedl, že předmětné příjmy nebyly zahrnované z důvodu chybného postupu účetní, která zálohy považovala pouze za platbu, jak je běžné v podvojném účetnictví. Na výzvu správce daně, aby žalobce uvedl, která konkrétní částka je do základu daně správcem daně zahrnuta neoprávněně, zástupce žalobce sdělil, že v každém případě nemohly být uskutečněny vlastní vklady tak, jak jsou doměřeny ve výši 1 082 625 Kč, s tím, že mohlo jít o nezaúčtované příjmy v minulých letech, kdy účetní udělala pravděpodobně stejnou chybu jako v letech 1999 a 2000, nebo se jednalo o další přijaté zálohy na stavební práce nezahrnuté v peněžním deníku.

Stěžovatel pak podle svých slov ve svém rozhodnutí o odvolání zhodnotil všechny skutečnosti zjištěné v doplněném řízení týkající se bodu 1 písm. a) odvolání a ve svém rozhodnutí uvedl, že ani v doplněném řízení žalobce neprokázal své tvrzení, že správce daně zvýšil základ daně o nesprávnou výši zdanitelných příjmů týkajících se úhrady faktur č. 120 a č. 152. Stěžovatelem tak byla výše zdanitelných příjmů na základě odvolání žalobce snížena pouze o částku 11 000 Kč, jelikož bylo v průběhu odvolacího řízení žalobcem prokázáno, že se jednalo v dílčích částkách o převod hotovosti z pokladny na běžný účet (viz odůvodnění soudem zrušeného rozhodnutí).

Pokud se žalobce odvolává na protokol o výslechu svědka ze dne 25. 11. 2005, č. j. 79171/05/123930/1135, uvádí stěžovatel, že paní Simona Podlipská, osoba zplnomocněná k jednání za společnost Švarc - Podvalský, spol. s r. o., uvedla, že faktura č. 120 z 31. 12. 1999 na částku 217 149,70 Kč a faktura č. 152 z 30. 12. 1999 na částku 212 753,10 Kč byly evidovány ve společnosti pod č. 1367 a 1368. Z první zálohy byla skutečně zaplacená jen záloha ve výši 170 000 Kč (a to 22. 7. 1999), z druhé faktury byla zaplacená záloha ve výši 50 000 Kč, přičemž platba proběhla dne 17. 5. 1999. Zbytek nebyl uhrazen ani do konce roku 2000. Zástupce žalobce položil uvedené svědkyni otázku, zda peněžní prostředky ve výši 170 000 Kč a 50 000 Kč byly vyplaceny v roce 1999, ale ne 31. 12. 1999, jak uvedl žalobce ve svých účetních dokladech. Tomuto zjištění pak odpovídá i přehled vyhotovený správcem daně, v němž je uvedeno, o které konkrétní částky byl základ daně za zdaňovací období roku 1999 upraven, a to v časové posloupnosti. Vzhledem k tomu považuje stěžovatel závěr krajského soudu ohledně nepřezkoumatelnosti za nepřijatelný.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce nevyužil své možnosti podat ke kasační stížnosti vyjádření.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jménem stěžovatele jedná pověřená zaměstnankyně s potřebným vzděláním a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost stojí na dvou základních námitkách, které polemizují s dvěma důvody, které vedly krajský soud ke zrušení napadeného rozhodnutí. Prvním je skutečnost, že přehledná tabulka zdanitelných příjmů za zdaňovací období roku 1999 nebyla zahrnuta v rozhodnutí žalovaného ani přiložena k protokolu o ústním jednání ze dne 15. 5. 2006.

Podle § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), *odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout.* Podle § 50 odst. 7 daňového řádu pak platí, že *rozhodnutí o odvolání musí být odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu. V odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými.*

Mantinely pro přezkum rozhodnutí v daňovém řízení tedy v první řadě nastavuje odvolání. V něm je žalobcem uvedeno, že správce daně nesprávně zohlednil některé jeho příjmy, které vyplývaly z vystavených faktur č. 120/99, 152/99, 132/99 a 116/99. Na základě těchto námitek vyhotovil správce daně přehled, ve kterém uvedl, o které konkrétní částky a na základě jakých podkladů byl základ daně za zdaňovací období roku 1999 upraven. S tímto přehledem byl seznámen žalobce dne 15. 5. 2006 při ústním jednání před správcem daně a uvedená tabulka mu byla předána. Žalobce uvedl, že věci nerozumí a odkázal na svého zástupce. Ten uvedl, že některé příjmy nebyly zahrnované z důvodu chybného postupu paní účetní, neboť zálohy považovala pouze za platbu, jak je běžné v podvojném účetnictví. Na dotaz, která konkrétní částka je do základu daně zahrnuta správcem daně neoprávněně, uvedl žalobce, že vše nechává na svém zástupci. Ten vyjádřil domněnku, že v každém případě nemohly být uskutečněny vlastní náklady tak, jak jsou doměřeny ve výši 1 082 625 Kč. Mohlo jít o příjmy nezaúčtované v minulých letech, kdy účetní udělala pravděpodobně stejnou chybu jako v letech 1999 a 2000, nebo se jednalo o další přijaté zálohy na stavební práce, které nebyly zahrnuty v peněžním deníku. Stěžovatel k této námitce ve svém rozhodnutí uvedl, že žalobce neprokázal své tvrzení uvedené v odvolání o tom, že správce daně zvýšil základ daně o nesprávnou výši zdanitelných příjmů. Zástupce žalobce v daňovém řízení sice namítl, že do zdanitelných příjmů neměly být zahrnuty peněžní prostředky ve výši 1 082 625 Kč, které daňový subjekt označil jako vklady do podnikání, nenavrhl a nedoložil však žádné důkazní prostředky, které by jeho tvrzení prokázaly.

Z uvedeného je patrné, že se stěžovatel z námitkami podanými v odvolání vypořádal (vyšel z toho, že se žalobci nepodařilo prokázat tvrzení, jež uváděl). Nejvyšší správní soud setrvale judikuje (např. rozsudek ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 - 71, www.nssoud.cz), že nevypořádá-li se správní orgán v souladu s § 50 odst. 7 daňového řádu v rozhodnutí o odvolání se všemi odvolacími námitkami, zatíží tím své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Tuto vadu nelze zhojit vyvrácením odvolacích námitek ve vyjádření k žalobě, příp. v kasační stížnosti. V nyní souzené situaci ovšem o takový případ nejde, neboť stěžovatel se s odvolacími námitkami vypořádal. Nebylo povinností stěžovatele, aby za žalobce v odvolání domýšlel další možné odvolací námitky a následně se s nimi snažil zabývat. Při přezkumu rozhodnutí rovněž nevyšly najevo nové skutečnosti, k nimž by měl stěžovatel

přihlížet (stěžovatel sice provedl výslechy svědků, avšak ty nepřinesly do věci nic, co nezjistil již správce daně). Je také zřejmé, že žalobce plně věděl, jaké příjmy stěžovatel započítal do zdaňovacího období roku 1999, neboť byl s tabulkou, o zmíněnou shora, seznámen. V žalobě pak žalobce namítal, že daňová ztráta byla vyměřena v nesprávné výši také proto, že orgány finanční správy nesprávně zohlednily příjmy vyplývající z faktur, jejichž rozsah je širší, než jak bylo podáno v odvolání, o němž posléze rozhodl stěžovatel zrušeným rozhodnutím. Krajský soud tedy v řízení podle § 65 a násl. s. ř. s. musel mít k dispozici údaje o tom, jaké příjmy (a proč) byly správcem daně a stěžovatelem zahrnuty do zdaňovacího období roku 1999. Tuto skutečnost mohl krajský soud zjistit hned ze dvou různých zdrojů. Prvním byla rozhodnutí správce daně, z nichž plyne, jak správce daně posoudil jednotlivé příjmy žalobce. Druhým byla přehledná tabulka, jak a kterými rozhodnutími byly příjmy žalobce posuzovány. Tato tabulka je označena jako příloha č. 1 předkládací zprávy k odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 22. 10. 2004, č. j. 75542/04/123930/1135, a je součástí spisového materiálu, který měl krajský soud k dispozici. Krajský soud tedy měl dostatek podkladů pro to, aby mohl posoudit, z čeho finanční orgány při svém hodnocení příjmů žalobce vycházely. Pokud byl krajský soud opačného názoru, pochybil.

Druhou kasační námitkou brojí stěžovatel proti tomu, že se ve svém rozhodnutí nevypořádal se všemi odvolacími důvody. V podaném odvolání žalobce mj. argumentoval tím, že správce daně chybně zohlednil, zda byly určité příjmy žalobce připsány na jeho účet či do pokladny v roce 1999. Konkrétně mělo jít o fakturu 120/99 (na společnost Švarc - Podvalský, spol. s r. o.) na částku 217 149,70 Kč, resp. 152/99 (též Švarc - Podvalský, spol. s r. o.) na částku 212 753,10 Kč. Součástí odvolání je i tabulka, jak příjmy hodnotil správce daně a jak na ně pohlíží žalobce. Žalobce navíc namítal, že správce daně nepřihlédl ke skutečnostem, které byly v odvolání namítány.

Podle protokolu o výslechu svědka před stěžovatelem ze dne 25. 11. 2005, č. j. 79171/05/123930/1135, vypověděla Simona Podlipská, zmocněná k jednání za společnost Švarc - Podvalský, spol. s r. o., že k faktuře 120/99 byla v roce 1999 zaplacená skutečně pouze záloha 50 000 Kč (dne 17. 5. 1999). K faktuře 152/99 byla rovněž zaplacená pouze záloha, a to ve výši 170 000 Kč (22. 7. 1999). Částky odpovídají tomu, z čeho vyšel i finanční úřad.

V odůvodnění rozhodnutí stěžovatele je uvedeno, že žalobce neprokázal své tvrzení uvedené v odvolání, že správce daně zvýšil základ daně o nesprávnou výši zdanitelných příjmů. Zástupce žalobce sice namítl, že do zdanitelných příjmů neměly být zahrnuty peněžní prostředky v celkové výši 1 082 625 Kč, avšak nenavrlh a nedoložil žádné důkazní prostředky, které by jeho tvrzení prokázaly. Pokud jde o výslech svědka před stěžovatelem, uvedl stěžovatel ve zrušeném rozhodnutí, že ze svědecké výpovědi nevyšly najevo žádné nové skutečnosti, které by měly vliv na výši základu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999. Zástupci žalobce navíc bylo umožněno klást svědkovi dotazy.

Podle § 48 odst. 4 písm. e) daňového řádu musí odvolání obsahovat návrh důkazních prostředků k tvrzením v odvolání uvedeným, není-li odvoláním namítán jen rozpor s právními předpisy. V daném případě žalobce namítal, že příjmy za rok 1999 byly nesprávně navýšeny. Toto své tvrzení nepodepřel žádným důkazním prostředkem. V podstatě však brojil proti skutkovému stavu (šlo o posouzení toho, zda uvedené částky byly jím přijaty v uvedeném období). Správce daně proto vyslechl svědka, který uvedl, že předmětné částky byly zaplacené (viz výše). Výslechu svědka byl zástupce žalobce přítomen a bylo umožněno mu klást dotazy. Tvrzení svědka se žalobce ani nikterak nepokoušel vyvracet. Veškeré svoje námitky, že uvedené částky nepřijal, vystavěl žalobce toliko na hypotézách. Stěžovatel proto přezkoumal v tomto směru odvolání, jak bylo vymezeno žalobcem, plně v souladu s § 50 odst. 3 daňového řádu. Vedle toho přihlédl

ke skutečnostem, které sice nebyly uplatněny, ale vyšly v řízení najevo (výslech svědka). Tím naplnil své povinnosti, jak je vymezuje daňový řád. K tomu viz i usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS, v němž je uvedeno, že 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 věty druhé daňového řádu a přihlédnout ke zjištěným skutečnostem, i když nebyly odvolatelem uplatněny. Rozsah provedeného přezkumu musí nalézt odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu (§ 50 odst. 7 daňového řádu). Těmto požadavkům stěžovatel dostal. Kvalita a šíře odvolání je totiž základním úhelným kamenem odůvodnění správního rozhodnutí. V posuzované situaci navíc žalobce přesně věděl, v jaké výši započtl správce daně příjmy na základě uvedených faktur. O tom svědčí, že proti této výši brojil v odvolání i to, že o ní byl zpraven prostřednictvím shora popsané přehledové tabulky.

Krajský soud tak pochybil, pokud uvedl, že se odvolací orgán s předmětným odvolacím důvodem nevypořádal. Stěžovatel totiž v obecné rovině odpověděl sdostatek na obecně formulované odvolací důvody, navíc provedl výslech svědka, s jehož výsledkem se v rozhodnutí o odvolání rovněž vypořádal (výslech navíc potvrdil závěry správce daně).

Žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele není nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů. Krajský soud ovšem dospěl k opačnému právnímu závěru, a proto Nejvyšší správní soud jeho rozsudek zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 1, 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti krajský soud rozhodne 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 9. září 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu