



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **JUDr. M.J.**, zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 3. 5. 2012, čj. 2150/12-1100-202289, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2013, čj. 45 Af 15/2012 - 29,

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** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad v Nymburku (dále jen „finanční úřad“) vydal dne 8. 11. 2011 platební výměr, kterým žalobci vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 1 805 165 Kč, tj. o 3000 Kč méně, než uváděl žalobce v řádném daňovém přiznání.

[2] Finanční ředitelství v Praze rozhodnutím ze dne 3. 5. 2012 zamítlo odvolání žalobce a rozhodnutí finančního úřadu potvrdilo. Uvedlo, že napadený platební výměr finanční úřad vydal na základě výsledku postupu k odstranění pochybností. Finanční úřad neumožnil žalobci uplatnit v roce 2010 část hodnoty pohledávek a zásob na základě § 23 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobce totiž nevedl daňovou evidenci ve smyslu § 7b zákona o daních z příjmů, proto nemohl uplatňovat hodnotu pohledávek a zásob postupně po dobu devíti let. Celá hodnota pohledávek již byla zdaněna v roce 2005. Finanční ředitelství proto neshledalo pochybení finančního úřadu.

[3] Finanční ředitelství v Praze, které ve věci původně rozhodovalo, bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Praze, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného bude dále v textu souhrnně označováno jak Finanční ředitelství v Praze, tak i jeho kompetenční nástupce, Odvolací finanční ředitelství.

II.

[4] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Praze. Krajský soud žalobu rozsudkem označeným v záhlaví zamítl. Rozhodnutí žalovaného považoval za přezkoumatelné. Protože věc souvisela s vyměřením daně za zdaňovací období roku 2005, vyžádal si krajský soud rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. 1. 2012, čj. 6 Ca 377/2008 - 49. V tomto rozhodnutí dospěl městský soud k závěru, že u žalobce nedošlo ke dni 1. 1. 2006 k přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví, neboť žalobce daňovou evidenci nevedl, pro zdaňovací období roku 2005 si zvolil uplatnění výdajů procentem z příjmů podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů. Proto žalobce nemohl upravit základ daně podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů, tj. nemohl hodnotu pohledávek a zásob zahrnovat do základu daně po devět následujících zdaňovacích období. Krajský soud se v předložené věci ztotožnil se závěry městského soudu.

[5] K námitce žalobce, že mu žalovaný nezaslal „*předkládací zprávu*“, tj. stanovisko finančního úřadu k jeho odvolání, krajský soud uvedl, že daňovému subjektu musí být umožněn přístup k jeho daňovému spisu. Toto právo daňový řád naplňuje prostřednictvím nahlížení do spisu u správce daně, a to v úředních hodinách pro veřejnost, pokud správce daně nepřipustí nahlížení do spisu i v průběhu pracovní doby mimo úřední hodiny pro veřejnost (§ 66 daňového řádu). Krajský soud proto shrnul, že neposkytnutím požadované listiny bylo daňové řízení zatíženo vadou. Měl však za to, že tato vada nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobce byl podrobně informován o výsledku postupu k odstranění pochybností, měl k dispozici soupis obsahu správního spisu, z něhož byl obsah správního spisu zjevný. Stanovisko finančního úřadu tak nemohlo obsahovat a ani neobsahovalo jiné údaje a úvahy než ty, které byly součástí správního spisu. Po věcné stránce se v daňovém řízení řešil problém související zejména se zdaňovacím obdobím roku 2005, a ve vztahu k němu byl žalobce dobře obeznámen se setrvalým názorem správce daně.

III.

[6] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[7] Nezákonost rozsudku stěžovatel spatřoval v tom, že se soud nedostatečně vypořádal s námitkou nepřezkoumatelnosti závěru žalovaného v napadeném správním rozhodnutí. Žalovaný uvedl, že se stěžovatel snaží neoprávněným zvýšením daně z příjmů fyzické osoby za rok 2010 dosáhnout výrazného snížení téže daně za rok 2005. Dle krajského soudu rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné nebylo, neboť žalovaný reagoval na námítky stěžovatele uvedené v odvolání, včetně námítky týkající se provázanosti zdanění v letech 2005 a 2010. Stěžovatel však s tímto posouzením nesouhlasil a tvrdil, že žádnou takovou námitku v odvolání neuváděl, naopak se jednalo o nové tvrzení žalovaného. Stěžovatel trval na tom, že se zdanění v roce 2010 nijak nepromítá do zdanění v roce 2005 a způsob zdanění v roce 2010 není ani nijak způsobivý ovlivnit zdanění v roce 2005.

[8] Stěžovatel dále považoval nezaslání stanoviska finančního úřadu k jeho odvolání za vadu řízení před správním orgánem, pro niž měl soud rozhodnutí žalovaného zrušit. Krajský soud uvedené jednání označil za nesprávné, a poté ho schválil a vlastní argumentaci popřel. Soud si tak protirečil. Stanovisko dle § 113 odst. 3 d. ř. obsahovalo i argumenty finančního úřadu k odvolacím námitkám. Soud nebyl oprávněn spekulovat, jak by na takové stanovisko stěžovatel reagoval a jakou hmotněprávní či procesní obranu by zvolil. Stanovisko také mohlo obsahovat důkazy o konzultaci mezi správními orgány prvního a druhého stupně, čímž by byla porušována dvojinstančnost správního řízení. Dále muselo obsahovat údaje, bez jejichž znalosti byl stěžovatel krácen na svých právech, např. hodnocení včasnosti a přípustnosti odvolání, správnost popisu daňového řízení, údaje o zpracovateli stanoviska, u nichž by stěžovatel mohl hodnotit jednak jeho kompetenci i jeho nepodjatost ve vztahu ke stěžovateli či soudcům krajského soudu.

[9] Stěžovatel také nesouhlasil s názorem, že se ve věci řešil pouze jeden právní problém a žalobce by byl dobře obeznámen se setrvalým názorem správce daně. Stanovisko totiž bylo stěžovateli odpíráno trvale, ve všech případech, kdy zvýšil základ daně o část pohledávek z roku 2005. Stěžovatel tak nemohl být obeznámen s obsahem stanoviska ani z jiných řízení. Byl přesvědčen, že soud nebyl oprávněn ani schopen posoudit, jaký vliv na řízení mohlo nezaslání stanoviska mít. Nezaslání stanoviska způsobilo porušení práva na spravedlivý proces. Závěr soudu o tom, že tato vada řízení nemá vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, tak byl nesprávný. Stěžovatel proto navrhl zrušení rozsudku krajského soudu.

IV.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek krajského soudu považuje za zákonný a s hodnocením věci soudem se ztotožňuje. Nato žalovaný citoval jednotlivé pasáže rozsudku a zdůraznil je. Uvedl, že pokud by orgány finanční správy vyměřily daň za zdaňovací období kalendářního roku 2010 dle návrhu stěžovatele, jednalo by se o nepřípustné dvojí zdanění. K tomu uvedl, že „*stěžovatel by zcela určitě tuto skutečnost využil jako argument pro snížení vyměřené daně za zdaňovací období roku 2010*“. K námitce nezaslání stanoviska k odvolání žalovaný uvedl, že „*pokud by stěžovatel skutečně považoval za tak nesmírně potencionálně důležité (...) znát obsah stanoviska správce daně k jeho odvolání a problém by jen účelově a nepoměrně (nadměrně) nevyužíval*“, tak by přistoupil na možnost nahlédnout do písemnosti u správce daně a případně jej požádal o pořízení doslovné kopie. Proto žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V.

[11] Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Nejvyšší správní soud proto posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud podotýká, že již ve věci téhož stěžovatele v rozhodnutí čj. 8 Afs 77/2012 - 41 řešil otázku, zda daňový subjekt může postupovat podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů, pokud vedl dobrovolně evidenci, jež nesloužila k zjištění základu daně z příjmů, neboť se daňový subjekt rozhodl uplatňovat výdaje procentem z příjmů. V uvedeném rozhodnutí přezkoumával rozsudek Městského soudu v Praze čj. 6 Ca 377/2008 - 49, který je zmíněn výše (odst. [4]) a týkal se zdaňovacího období roku 2005. Nejvyšší správní soud (stejně jako dříve ve skutkově totožné věci čj. 8 Afs 31/2012 - 53) dospěl k závěru, že stěžovatel jako poplatník, který ve zdaňovacím období roku 2005 uplatnil výdaje procentem z příjmů, byl ze zákona povinen vést pouze evidenci podle § 7 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Nemohl

proto za situace, kdy mu od 1. 1. 2006 vznikla povinnost vést účetnictví, postupovat podle § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů a zahrnovat hodnotu pohledávek a zásob do základu daně postupně po devět následujících zdaňovacích období. Naopak musel postupovat podle § 23 odst. 8 písm. b) bodu 3 zákona o daních z příjmů. (Všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz.)

[14] O ústavní stížnosti proti rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 77/2012 - 41 Ústavní soud ještě nerozhodl, odůvodnění rozsudku je však obdobné jako ve věci čj. 8 Afs 31/2012 - 53. V usnesení sp. zn. II. ÚS 2799/13, kterým Ústavní soud odmítl ústavní stížnost proti tomuto rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (čj. 8 Afs 31/2012 - 53), Ústavní soud uvedl, že argumentaci Nejvyššího správního soudu považuje za ústavně konformní a srozumitelnou a jeho úvahy neshledal nikterak nepřiměřenými či extrémními.

[15] Stěžovatel ve své kasační stížnosti tyto právní závěry ani nevyvracel. Namítal pouze to, že soud nesprávně odkázal na námitky stěžovatele uvedené v odvolání a že provázanost zdanění v letech 2005 a 2010 vůbec nebyla předmětem odvolání.

[16] Podané odvolání přitom vychází z nesouhlasu stěžovatele s postupem finančního úřadu, který (jak odvolání zmiňuje) odchylně vyměřil daň proto, že hodnota pohledávek byla jednorázově zdaněna ve zdaňovacím období roku 2005, a proto již nemohl být o jejich část upraven základ daně v pozdějších zdaňovacích obdobích. V první odvolací námitce stěžovatel proto tvrdil, „*že může postupovat podle ust. § 23 odst. 14 a přílohy č. 3 zákona o daních z příjmů, protože v roce 2005 vedl daňovou evidenci podle ust. § 7b cit. zákona a uplatňoval výdaje způsobem podle ust. § 7 odst. 9 cit. zákona.*“

[17] V odpovědi na tuto odvolací námitku žalovaný vysvětlil, že dobrovolně vedená evidence o příjmech a výdajích, kterou stěžovatel nevedl pro účely zjištění základu daně (neboť uplatňoval výdaje v paušální výši, tzv. procentem), není daňovou evidencí podle § 7b zákona o daních z příjmů. V kontextu tohoto právního názoru také uvedl, že „*skutečným Vaším důvodem zvyšování přiznané daňové povinnosti za rok 2010 (stejně jako za rok 2006, 2007, 2008 a 2009) je snaha o výrazné snížení vyměřené daňové povinnosti roku 2005 a dle našeho názoru neoprávněné využití výhody vyplývající z ust. § 23 odst. 14 zákona č. 586/1992 Sb.*“ Tento závěr logicky vyplývá z výše uvedeného (i ve světle pozdějších závěrů Nejvyššího správního soudu uvedených v odst. [13]), neboť neoprávněnost užití § 23 odst. 14 žalovaný v rozhodnutí podrobně vyložil. Jeho závěr tak není nepřezkoumatelný, nesrozumitelný, nový ani převratný. Rovněž není mylné se domnívat, že odpovídá na odvolací námitky stěžovatele, jak dovodil krajský soud. Sám stěžovatel totiž na spojitost mezi zdaněním v jednotlivých zdaňovacích obdobích poukazoval. Tato kasační námitka tedy není důvodná.

[18] Ve zbývající části kasační stížnosti stěžovatel nesouhlasil s tím, že krajský soud sice považoval nezaslání stanoviska finančního úřadu k odvolání stěžovatele za vadu řízení před správním orgánem, měl však za to, že nemá vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

[19] Stěžovatel v odvolání požádal o zaslání kopie stanoviska k podanému odvolání. Finanční úřad mu sdělením ze dne 7. 12. 2011 odpověděl, že „*právo na vydání kopie z daňového spisu má daňový subjekt pouze při nahlášení do spisů*“, a zaslal mu seznam obsahu spisu. Žalovaný poté ve svém rozhodnutí uvedl, že stěžovateli nebude odepřena možnost nahlédnout do spisu a případně pořídit kopii požadované písemnosti. Žalovaný vydal své rozhodnutí po šesti měsících od odvolání stěžovatele a pěti měsících od výše popsaného sdělení finančního úřadu. Z předloženého správního spisu vyplývá, že za tuto dobu stěžovatel svého práva na nahlížení do spisu nevyužil, a stěžovatel ani opak netvrdil.

[20] Při posouzení námitek stěžovatele krajský soud odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 2 Ans 6/2007 - 101, z něhož byla ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu publikována tato právní věta: „*Písemnosti, na které může daňový subjekt nahlédnout ve spise, může správce daně subjektu v rámci dobré správy zaslat rovněž poštou.*“

[21] Dle § 113 odst. 3 d. ř. platí, že: „*Pokud správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, o odvolání nerozhodne sám, postoupí odvolání s příslušnou částí spisu a se svým stanoviskem bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu.*“ Daňový řád však neobsahuje povinnost odvolacího orgánu (žalovaného) zaslat odvolateli stanovisko správce daně, jehož rozhodnutí odvolatel napadl.

[22] Komentář k § 113 odst. 3 uvádí: „*Zák. o správě daní a poplatků místo stanoviska ukládal správci daně povinnost vypracovat předkládací zprávu a výslovně upravoval náležitosti, které tato zpráva musela splňovat. Daňový řád obsahové náležitosti stanoviska neupravuje a ponechává v tomto směru prostor pro metodickou činnost Ministerstva financí. Z podstaty věci se však nabízí, že správce daně by se měl vyjádřit ke všem důvodům, které odvolatel uvedl ve svém odvolání, a měl by uvést argumenty, proč považuje odvolací námitky za nedůvodné. Stanovisko správce daně k odvolání je ve smyslu § 65 odst. 1 písm. d) třeba považovat za písemnost sloužící výlučně pro potřeby správce daně, a je tak listinou, která se zakládá do vyhledávací části spisu. Správce daně by však měl odvolateli umožnit nahlédnout do této části spisu za podmínek stanovených v § 66 odst. 3 (srov. komentář k § 65 a 66).*“ (Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011.)

[23] Nejenže se tedy stanovisko správce daně odvolateli zpravidla nezasílá, mnohdy může být vyloučeno i z nahlížení do spisu jako písemnost sloužící výlučně pro potřeby správce daně. Dle § 66 odst. 3 totiž platí, že nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu *může* správce daně umožnit v odůvodněných případech, a to tehdy, kdy je to nutné pro další průběh řízení, a není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní.

[24] Stejně tak dřívější předkládací zpráva, která měla dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, stejnou funkci jako má v současnosti stanovisko správce daně, nebyla pravidelně v úplnosti dostupná daňovému subjektu. Nejvyšší správní soud již dříve v rozsudku čj. 1 Afs 50/2007 - 106 vyložil, že v případech, kdy by předkládací zpráva splňovala podmínky druhé věty § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a neobsahovala informace o jiných subjektech, tj. jestliže správce daně při stanovení daňové povinnosti vycházel toliko z údajů, které se týkají samotného odvolatele, mohlo být nahlížení do předkládací zprávy umožněno a nebyl důvod je odpírat. Avšak jen tehdy, bylo-li to nutné pro další průběh daňového řízení. Obecně však na předkládací zprávu dopadala první věta uvedeného ustanovení, podle níž „*daňový subjekt není oprávněn nahlížet do úřední korespondence s jinými státními orgány, do rejstříku, pomůcek, zápisů a rozhodnutí sloužících výlučně pro potřeby správce daně a dalších podkladů, do nichž nelze umožnit nahlédnutí s ohledem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů*“.

[25] Stěžovatel tak měl pouze právo na nahlížení do spisu dle § 66 a 67 d. ř., na něž ho odkázal finanční úřad, a to navíc jen za splnění podmínek § 66 odst. 3 d. ř. Na tomto právu nebyl nijak zkrácen. Pokud by stanovisko splňovalo podmínky § 66 odst. 3 d. ř., což by bylo na posouzení správce daně při uplatnění práva na nahlížení do spisu stěžovatelem, bylo by nezaslání stanoviska porušením zásad dobré správy, např. šetření práv a právem chráněných zájmů osob zúčastněných na správě daní, požadavku na spolupráci osob zúčastněných na správě daní a správce daně či vycházení osobám zúčastněným na správě daní vstříc tam, kde je to možné (§ 5 odst. 3 a 6 odst. 2 a 4 d. ř.). Vzhledem k tomu, že finanční úřad ani žalovaný stěžovateli právo na nahlížení do spisu neodepřeli, nedošlo k zásahu do práv stěžovatele. Za těchto okolností tedy možné porušení principů dobré správy nevede

k nezákonnosti rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud se proto s hodnocením krajského soudu ztotožňuje.

[26] V souvislosti se zásadami dobré správy však Nejvyšší správní soud musí podotknout, že by žalovaný měl pamatovat na to, že dle § 6 odst. 4 d. ř. jsou úřední osoby povinny vyvarovat se při správě daní nezdvornosti. Pod ně lze zahrnout i opovrhlivé vyjadřování žalovaného ve vztahu ke stěžovateli v jeho vyjádření ke kasační stížnosti, jak bylo citováno výše (odst. [10]). Takové chování je nejen v rozporu se zásadou veřejné správy jako služby veřejnosti (§ 4 odst. 1 spr. ř.), ale i s povinností nestranného přístupu k dotčeným osobám (§ 7 odst. 1 spr. ř.). Rovněž nenapomáhá budování důvěry u osob zúčastněných na správě daní ve správné fungování soustavy orgánů finanční správy, za něž žalovaný vystupuje.

VI.

[27] Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl, neboť neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným ani neshledal vadu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[28] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 9. července 2014

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu