



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyň **a) S. s. L. M., v. o. s., b) L. M.**, zastoupených Mgr. Josefem Smutným, advokátem se sídlem Pardubice, Hrotovická 708, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti žalobkyň proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 1. 2005, č. j. 31 Ca 99/2004 - 23,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 1. 2005, č. j. 31 Ca 99/2004 - 23 **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení .

**O d ů v o d n ě n í :**

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně jako stěžovatelky domáhají zrušení rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 1. 2005, č. j. 31 Ca 99/2004 - 23 a č. j. 31 Ca 100/2004 - 21 (neboť tak byl rozsudek označen v rozporu s tím, že při jednání dne 13. 1. 2005 soud usnesením věci vedené pod sp. zn. 31 Ca 99/2004 a sp. zn. 31 Ca 100/2004 spojil s tím, že budou dále vedeny pod sp. zn. 31 Ca 99/2004), kterým byly zamítnuty jejich žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 1. 2004, č. j. 4916/110/2003-Sa/11 a č. j. 4917/110/2003-Sa/12. Prvým rozhodnutím žalovaného byl k odvolání L. M. změněn platební výměr Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 25. 3. 2003, č. j. 54692/03/248912/1960 předepisující úhradu na zajištění daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období r. 1999, a to z částky 9014 Kč na částku 16 340 Kč; druhým rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání S. s. L. M., v. o. s. proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 28. 3. 2003, č. j. 50205/03/248912/8266, předepisujícímu úhradu na zajištění daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období r. 1999 v částce 152 933 Kč.

Krajský soud v napadeném rozsudku vyšel z názoru, že podle ust. § 2 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, občané Ukrajiny pobývající na území České republiky při výkonu své podnikatelské činnosti byli poplatníky a s tímto postavením souvisela povinnost plátců k zajištění daně podle § 38e odst. 3 zákona. V daném případě postavení poplatníků vyplynulo z mezinárodní smlouvy (smlouva vztahující se na občany Ukrajiny byla publikována ve Sbírce zákonů vyhláškou ministra zahraničních věcí pod č. 30/1979 Sb.). Platební výměry soud neshledal neurčitými, neboť zákon nevyžaduje, aby byly odůvodněny. K námitce odepření možnosti namítat zaplacení daně poplatníky v důsledku neuvedení změn oproti zprávě o kontrole soud uzavřel, že pokud by žalobkyně měla důkazy o splnění daňové povinnosti, nic jí nebránilo předložit je v odvolacím řízení.

Stěžovatelky v kasační stížnosti namítají nezákonnost rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právních otázek, a sice v tom, že soud rozhodnutí žalovaného nezrušil přesto, že skutková podstata, z níž vycházel, neměla oporu ve spisech, případně namítá nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatky odůvodnění. Stěžovatelky kasační námitky nepodřadily konkrétním zákonným kasačním důvodům, z uvedeného vymezení je zřejmé, že namítají kasační důvody odpovídající ust. § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s.

Konkrétně mají stěžovatelky za to, že občané Ukrajiny zdržující se v r. 1999 na území České republiky déle než 183 dnů jsou poplatníky daně z příjmů podle § 2 odst. 2 a nikoliv podle odst. 3 zákona o daních z příjmů, a že na tom nemůže nic změnit ani mezinárodní smlouva, nehledě k tomu, že 30. 6. 1997 byla mezi ČR a Ukrajinou podepsána smlouva nová. Proto jsou názoru, že se na ně nevztahovala povinnost podle § 38e odst. 3 zákona o daních z příjmů. Nesprávně byly posouzeny i námitky neurčitosti obou platebních výměrů, neboť z nich nebylo zjistitelné, k jakým daňovým kontrolám se vztahují a proč mají stěžovatelky platit určené částky. Tyto zásadní okolnosti byly zjevné až z výzev k doplnění odvolání. I když jsou žalobkyně srozuměny s tím, že platební výměr nemusí obsahovat odůvodnění, tvrdí, že musí obsahovat takové údaje, aby bylo určitelné, jaké daňové povinnosti se týkají a jakým způsobem byla stanovena předepsaná částka. To vyplývá z ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, a to zejména za situace, kdy je mezi kontrolním zjištěním a platebním výměrem rozdíl. Z těchto důvodů měl soud platební výměry zrušit. Napadený rozsudek se těmito žalobními námitkami nezabýval a pouze konstatoval, že platební výměr nemusí být odůvodněn; proto je rozsudek nepřezkoumatelný. První stěžovatelka jako žalobkyně namítala, že ani z platebního výměru, ani z rozhodnutí žalovaného nezjistila, kteří daňoví poplatníci daň sami zaplatili - bylo jí tedy upřeno právo dozvědět se o konkrétních změnách jednotlivých položek uvedených ve zprávě o kontrole a neměla tak možnost namítat, že došlo k zaplacení i jinými subjekty. Soud akceptoval tento postup a tím ji vyloučil z práva na seznámení se skutkovým stavem podstatným pro vyměření povinnosti. Soud také přehlédl neurčitost odvolacího rozhodnutí v této otázce, pro kterou je měl zrušit. Jestliže finanční úřad dospěl při vyčíslení povinnosti k rozdílu od zprávy, měl namísto platebního výměru vydat odůvodněné rozhodnutí odpovídající aktuálním zjištěním. Ani odvolací orgán tyto vady neodstranil. Ze všech těchto důvodů stěžovatelky navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že svůj postup podrobně zdůvodnil v odvolacích rozhodnutích a na svých závěrech trvá. Proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

K námitkám nesprávného právního posouzení věci správní spis obsahuje zprávy o kontrole, a to č. j. 75743/01/248931/3897 (ke 2. stěžovatelce) a č. j. 47328/01/248931/5380 (k 1. stěžovatelce), v nichž je shodně konstatováno nesplnění povinností podle § 38e zákona o daních z příjmů v r. 1999, uveden přehled pracovníků, jichž se tato povinnost týkala a jejich příjmů s výsledkem, že 1. stěžovatelka měla odvést na zajištění daně částku 193 784 Kč a 2. stěžovatelka 9014 Kč (při vyčíslení částky na 16 340 Kč a zohlednění povoleného pobytu pracovníků).

Rozhodnou otázkou je, zda se jednalo o pracovníky, za které byly stěžovatelky povinny provést zajištění daně. Nejvyšší správní soud vycházel ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném v r. 1999 (dále jen zákon). Podle § 2 odst. 2 zákona mají daňovou povinnost poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště, nebo se zde trvale zdržují, a to z příjmů plynoucích jim ze zdrojů na území České republiky, tak i z příjmů plynoucích ze zahraničí. Podle odst. 4 téhož ustanovení jsou poplatníky obvykle se zdržujícími ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v roce, bydlištěm se rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se zde zdržovat. Ustanovení odst. 2 však neplatí u poplatníků spadajících pod odst. 3 téhož ustanovení, podle kterého poplatníci neuvedení v odst. 2 nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky. Jen na poplatníky podle § 2 odst. 3 zákona se vztahuje zvláštní sazba daně podle § 36 odst. 1 a pokud daň není vybrána srážkou podle § 38h zákona, je povinností plátce podle § 38e odst. 3 písm. b) zákona srazit poplatníkům zajištění daně ve výši 10 % z příjmů. Neprovede-li plátce daně zajištění úhrady na daň vůbec, nebo řádně a včas, může po něm být podle odst. 9 cit. ustanovení vymáhána jako jeho dluh.

Krajský soud při zařazení poplatníků pod ust. § 2 odst. 3 zákona vycházel z mezinárodní smlouvy, a to ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku uzavřené dne 27. 5. 1977 mezi ČSSR a několika dalšími zeměmi, mj. Svazem sovětských socialistických republik (smlouva publikována vyhláškou Ministra zahraničních věcí ve Sbírce zákonů pod č. 30/1979 - dále též „Smlouva“). Stěžovatelkám lze přisvědčit v tom, že mezi Českou republikou a Ukrajinou byla podepsána nová Smlouva o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku dne 30. 6. 1997 (publikována byla sdělením Ministerstva zahraničních věcí ve Sbírce zákonů pod č. 103/1999). Tato smlouva vstoupila v platnost dne 20. dubna 1999. Podle čl. 28 bod 1. této smlouvy se její ustanovení budou ve smluvních státech provádět ve vztahu k příjmům vypláceným po 1. lednu v roce následujícím po jejím vstupu v platnost. Pokud žalovaný i krajský soud vážili, zda postavení poplatníka v r. 1999 neplyne z mezinárodní smlouvy, správně vzali v úvahu označenou smlouvu z r. 1977, neboť se v rozhodném období i na občany Ukrajiny vztahovala.

Otázkou však je, zda jejich posouzení bylo správné, a to ve vztahu k žalobním námitkám, z nichž plynulo, že osoby ukrajinské národnosti v ČR vykonávaly podnikatelskou činnost. Žalovaný vycházel v odvolacích rozhodnutích z názoru, že postavení poplatníků ze Smlouvy neplyne, neboť se nevztahovala na podnikatelské subjekty. Oproti tomu soud vycházel z čl. I. Smlouvy, vztahující ji na fyzické osoby, mající bydliště na území smluvních stran, a z čl. II. a čl. V. podrobnějším příjmy fyzických osob na území smluvních stran jejich právních předpisům. Postavení osob ukrajinské národnosti ve vztahu k ust. § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů tedy výhradně odvodil od Smlouvy. Ovšem ustanovení čl. III. zabraňující dvojímu zdanění a vypočítávající činnosti, na které se vztahuje, skutečně nezná podnikatelskou činnost na území jiného smluvního státu. Zde lze poukázat na rozhodnutí Krajského soudu

v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Ca 269/2000 zveřejněné v časopise Daňová judikatura (ORAC) 7-8/01 pod č. 86/01, podle něhož *není-li v taxativním výčtu čl. III. Smlouvy uveden příjem z podnikatelské činnosti, nelze ji na takové příjmy vztáhnout; není přitom podstatné, že smlouva z r. 1977 byla uzavřena za jiných společenskopolitických podmínek, když příjmy z podnikatelské činnosti nepřicházely v úvahu na území ani jedné ze smluvních stran. Bylo věcí smluvních stran po společenskopolitických změnách změnit tuto smlouvu, případně ji nahradit novou úpravou. To se však stalo až v r. 1997 uzavřením smlouvy mezi ČR a Ukrajinou. Tento závěr Nejvyšší správní soud, i při vědomí rozdílného posuzování této otázky krajskými soudy, považuje za správný. V daném případě pak o Smlouvu, a to výhradně a nesprávně, opřel postavení poplatníků krajský soud a výslovně ze své úvahy vyloučil možnosti jiného posouzení z důvodů nadbytečnosti.*

Ve zprávách o kontrolách založených ve správním spise není přímo uvedeno, že se jednalo ze strany ukrajinských osob o výkon podnikatelské činnosti, žalobnímu tvrzení však nasvědčují tři ve spise založené faktury týkající se druhé stěžovatelky (fa 6/98 a 2/99 vystavené firmou V. G.-G., a fa č. 01/99 vystavená M. T.) a např. obsah výzvy ze dne 25. 8. 2003 druhé stěžovatelce k předložení faktur a výdajových dokladů o jejich proplacení. Stejně tak náhodným ověřením některých jmen uvedených ve zprávě o kontrole týkající se první stěžovatelky v obchodním rejstříku lze seznat, že jsou mezi nimi osoby samostatně podnikající i společníci právnických osob, ostatně o podnikatelském charakteru činnosti hovoří i rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud se proto nemůže ztotožnit s kategorickým závěrem krajského soudu, že tyto osoby byly poplatníky podle § 2 odst. 3 na základě mezinárodní smlouvy a že v důsledku tohoto jejich postavení měly stěžovatelky povinnosti plátců podle § 38e zákona; tuto otázku soud totiž řádně nezkoumal. Kasační námitky brojící proti posouzení poplatníků podle této smlouvy byly z uvedených hledisek důvodné. Ze strany krajského soudu se jedná o nesprávné právní posouzení věci podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Další kasační námitkou je tvrzená neurčitost platebních výměrů, kterou v rozporu se zákonem akceptoval jak žalovaný, tak i krajský soud. Tuto neurčitost spatřují stěžovatelky v nedostatku údajů o tom, z jakých důvodů mají předepsané částky platit, což považují za rozporné s § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Ten stanoví, že mezi základní náležitosti rozhodnutí patří výrok s uvedením ustanovení právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžitě plnění také částku a číslo účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacená. Platební výměry směřující vůči oběma stěžovatelkám ve výroku odkazují na § 69 daňového řádu a na § 38e zákona o daních z příjmů a uvádějí částku, její splatnost i bankovní účet. Dále výroky obsahují odkaz na zprávy o daňové kontrole specifikované jednacím číslem, na jejichž základě byly platební výměry vydány. Platební výměr nemusí obsahovat odůvodnění; to ostatně stěžovatelky uznávají. Jsou ovšem názoru, že v případě platebního výměru první stěžovatelky, kde došlo ke značné odchylce ve výši vyměřené částky od kontrolního zjištění, mělo být vydáno odůvodněné rozhodnutí. Není tomu tak. Na případy takové odchylky pamatuje ust. § 32 odst. 9 daňového řádu umožňující daňovému subjektu požádat o sdělení důvodu rozdílu. Je věcí první stěžovatelky, že o vysvětlení nežádala. V každém případě změna mezi platebním výměrem a výsledkem kontroly nevyvolává tvrzenou neurčitost platebního výměru - nejde ani o nezákonnost, pro kterou by bylo třeba platební výměr zrušit, ani o nicotnost, kterou by bylo nutno vyslovit. Krajskému soudu nelze proto vytýkat, že platební výměry z těchto důvodů nezrušil, ani to, že se s obdobnou žalobní námitkou dostatečně nevypořádal. Není-li platební výměr nicotný, pak lze jeho jiné vady, či vady řízení předcházející jeho vydání, napravit odvolacím rozhodnutím, které je také tím rozhodnutím, proti němuž žaloba směřuje.

Tak je tomu v případě druhé stěžovatelky, kde žalovaný v odvolacím řízení změnil výši předepsané částky s odůvodněním, že zajištění daně se týkalo i těch pracovníků, u nichž nebyl prokázán povolený trvalý pobyt na území České republiky v r. 1999. To odpovídalo kontrolnímu zjištění a závěru uvedenému ve zprávě o kontrole. Stěžovatelka také proti této změně a ani proti procesnímu postupu, kterým ke změně v tomto případě došlo, žalobou nijak nebrojila. Neobsahovala-li žaloba takovou žalobní námitku, nelze krajskému soudu ani vytýkat, že s s ní nevypořádal. Kasační námitka by pak byla ve vztahu k tomuto rozhodnutí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustnou; stěžovatelky ji ovšem ve vztahu k tomuto rozhodnutí výslovně nesměřují. Po jejím obecném společném nastínění ji zaměřily na případ rozhodnutí ve věci první stěžovatelky. Mezi podanými žalobami je skutečně rozdíl, v žalobě první stěžovatelky tato výtky je výslovně uvedena a podrobně rozvedena. Stěžovatelka výslovně namítala porušení svých procesních práv, když jí nebyl vysvětlen rozdíl mezi částkou uvedenou ve zprávě o daňové kontrole a částkou vyměřenou, a sdělení, že se tak stalo v důsledku zjištění, že některé subjekty daň samy zaplatily, bylo nekonkrétní a neumožnilo jí zjištění, u kterých osob se tak stalo, a tím ani případné návrhy na doplnění řízení. Uvedla, že jí byla upřena možnost seznámit se s podklady pro rozhodnutí, a tím byla zbavena možné obrany, což nelze vyloučit sdělením, že správce je povinen zachovávat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů.

K této námitce ze spisu vyplývá, že ve zprávě o kontrole č. j. 47328/01/248931/5380 projednané s daňovým subjektem dne 9. 4. 2001 byla vyčíslena částka neprovedeného zajištění daně ve výši 193 784 Kč. Platebním výměrem ze dne 25. 3. 2003 bylo vyměřeno 152 933 Kč. V rozhodnutí žalovaného je zdůvodněno, že v době mezi ukončením kontroly a vydáním platebního výměru prováděl zjišťování, zda někteří z poplatníků sami nesplnili svou daňovou povinnost tak, aby nedošlo ke dvojímu zdanění, a dopad na rozdíl mělo právě zjištění o takových platbách. Kteří z poplatníků daň sami uhradili však nelze sdělit s ohledem na § 24 daňového řádu. Krajský soud v napadeném rozsudku k tomu uvedl, že žalobkyně věděla ze zprávy o kontrole, kterých osob se mělo zajištění daně týkat, a pokud měla poznatky o tom, že samy svou daňovou povinnost splnily, měla tyto důkazy nejpozději v odvolacím řízení předložit. Lze přisvědčit žalovanému v tom, že podle § 24 odst. 1 daňového řádu musí zachovávat mlčenlivost o poměrech daňových subjektů. Z toho lze dovodit, že skutečně žalovaný nebyl povinen sdělit daňovému subjektu, kteří z poplatníků podali sami daňové přiznání a v jaké výši uhradili daň. Opodstatnění postupu žalovaného poukazem na toto ustanovení však je jen zdánlivé. Správce daně vyměřil určitou částku a v platebním výměru odkázal na zprávu o kontrole, v níž byla uvedena částka jiná. Bez ohledu na to, zda daňový subjekt využil svého práva a požádal o sdělení důvodu rozdílu, mohl tento rozdíl a nedostatek opory platebního výměru ve zprávě o kontrole namítat v podaném odvolání a žalovaný byl povinen se s takovou námitkou podle § 50 odst. 7 daňového řádu vypořádat. Nejde o to, zda oprávněně daňovému subjektu upřel znalost poměrů jiných poplatníků, ale o to, že mu upřel seznámení s důvody rozhodnutí, tedy nejen s důvody, že a podle čeho byl plátcem povinen provést zajištění daně, ale s důvody, proč je mu zajištění vyměřeno právě v této výši. Zajištění daně obecně je institutem sloužícím k zajištění daně osob fyzických a právnických, u nichž jsou pochybnosti, zda ve stanoveném termínu podají daňové přiznání a zaplatí daň. Zajištění daně se sice provádí při výplatě příjmu, ovšem za situace, kdy je zajištění doměřeno jako dluh plátcem, je podstatné, zda někteří z poplatníků před rozhodnutím sami daň neuhradili, neboť jinak by daň byla uhrazena dvakrát. V době, kdy je určována výše zajištění k úhradě plátcem, je podstatné zjištění, zda nedošlo k úhradám přímo poplatníkem. Tak patrně také žalovaný postupoval, jednak to tvrdí, jednak výši zajištění snížil. Ovšem rozhoduje-li o povinnosti plátcem, pak musí specifikovat, jakých subjektů se zajištění mělo týkat. Nikoliv tedy seznamovat jej s tím, kdo a kolik na dani uhradil, ale naopak, za které osoby povinnost

zajištění měl, a kteří poplatníci do rozhodnutí sami daňovou povinnost nesplnili. Bez ohledu na možnost první stěžovatelky vznést v odvolacím řízení konkrétní námitku úhrady daně osobami tak, jak jí byly známy, nelze přehlédnout, že nebyla před rozhodnutím seznámena se správnými podklady, které k rozhodnutí vedly. Navíc přesto, že ve vztahu k soudu žalovaným tvrzenou povinnost mlčenlivosti nelze podle § 24 odst. 3 daňového řádu uplatnit vůči soudu, neobsahuje správní spis soudu předložený k projednání žaloby vůbec nic, co by se týkalo zjištění učiněných správce daně v době mezi ukončením daňové kontroly v dubnu r. 2001 a vydáním platebního výměru v březnu r. 2003. Ani soud tak neměl k dispozici podklady, z nichž by mohl ověřit, že vyměřená částka odpovídá skutkovým zjištěním. V průběhu řízení tedy bylo porušeno právo první stěžovatelky na součinnost v řízení podle § 2 odst. 2 daňového řádu a vydané rozhodnutí nemá oporu ve správním spise, neboť ze zprávy o kontrole ani z jiných dokladů nelze zjistit, proč byla první žalobkyni vyměřena daná částka; rozhodnutí žalovaného pak neprůkazně zmínilo výsledky nějakých dalších neověřitelných šetření. Krajský soud se s touto žalobní námitkou řádně nevypořádal a rozhodnutí žalovaného nezrušil přesto, že nemá oporu v předloženém spise. Kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. byla z tohoto hlediska shledána důvodnou.

Pokud stěžovatelky poukazují na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, lze jim přisvědčit ve shora uvedených mezích. Krajský soud řádně nezodpověděl ani postavení poplatníků, ani závěry směřující k námitkám o porušení procesních práv. V tom je důvodná i námitka podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Pro uvedenou důvodnost kasačních námitek Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je právním názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán (odst. 3 téhož ustanovení).

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

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

V Brně dne 17. ledna 2006

JUDr. Miluše Došková  
předsedkyně senátu