



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce F., spol. s r. o., zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem v Litoměřicích, Zítkova 9, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 1. 2004, čj. 12456/110/2003, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 2. 2005, čj. 15 Ca 67/2004-23,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 2. 2005, čj. 15 Ca 67/2004-23, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 1. 2004 zamítl odvolání žalobce proti platebním výměřům Finančního úřadu (správce daně) ze dne 24. 4. 2003, čj. 27069/03/198971/2734, čj. 27071/03/198971/2734 a čj. 27073/03/198971/2734, kterými byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2000 ve výši 33 220 Kč, za zdaňovací období roku 2001 ve výši 36 960 Kč, a za zdaňovací období roku 2002 ve výši 35 600 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který ji rozsudkem ze dne 16. 2. 2005 zamítl.

Krajský soud se zabýval především posouzením otázky, zda bylo v daňovém řízení respektováno právo žalobce vyjádřit se k výsledku daňové kontroly a ke způsobu tohoto zjištění podle § 16 odst. 4 písm. f) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“). Uvedl, že správce daně zahájil dne 23. 4. 2003 u žalobce kontrolu daně z

příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2001. Vypracoval o ní zprávu, kterou se žalobcem projednal, a žalobce ji téhož dne převzal. Žalobce se tak mohl vyjádřit k výsledku v ní uvedenému, i ke způsobu jeho zjištění, a navrhnout jeho doplnění. To neučinil. Za této situace nebylo povinností správce daně žalobce k vyjádření vybízet a při projednání zprávy o daňové kontrole za rok 2001 proto žalobcova práva nebyla porušena.

Odlišná situace nastala při projednání zprávy o kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období let 2000 a 2002. Tuto kontrolu správce daně zahájil rovněž dne 23. 4. 2003, ale zprávu o ní vyhotovil až dne 25. 4. 2003. Při projednání této zprávy dne 25. 4. 2003 však žalobce zpochybnil její závěry a kladl správci daně otázky směřující k objasnění důvodů takových závěrů. Žalobce tedy polemizoval s právním hodnocením rozhodných skutečností a nenavrhoval doplnění výsledku uvedeného ve zprávě. Pokud za této situace správce daně svůj právní názor při projednání zprávy odůvodnil a poté na něm setrval, nemusel dále na vyjádření daňového subjektu reagovat, zprávu s ním znovu projednat ani činit jiné procesní úkony a byl oprávněn ihned žalobci předat platební výměry, kterými mu uložil daňové povinnosti za roky 2000 a 2002. Krajský soud přisvědčil tvrzení žalobce, že tyto platební výměry ze dne 24. 4. 2003 byly sice vydány před projednáním druhé zprávy o daňové kontrole, nicméně se tak stalo na základě výsledku uvedeného ve zprávě, který – vzhledem k uvedenému průběhu projednání zprávy – nedoznal žádných změn. Tvrzená vada proto není podstatným porušením procesního předpisu, které by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Krajský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce, že ze zpráv o daňové kontrole či z dalších úkonů správce daně není zřejmé, na základě jaké úvahy správce daně posoudil výnosy zaplacené žalobcem jeho společnicí a jednatelce S. Č. na základě smlouvy o zprostředkování za obchodní činnosti a služby, které žalobci poskytla, jako příjmy ze závislé činnosti. Ve zprávách je učiněn příslušný závěr s odkazem na ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) d. ř. a jsou v nich uvedeny důkazní prostředky, z nichž správce daně vycházel. Správce daně nepochybně považoval obchodní činnosti a služby poskytnuté S. Č. za práci společnice a jednatelky žalobce. Krajský soud neshledal důvodnou ani poslední žalobní námitku, že totiž žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí učinil úvahu popsanou shora; tu ale měl provést správce daně. Žalovaný neodstraňoval vady předchozího řízení, nýbrž přezkoumal platební výměry a provedl toliko podrobnější a přesnější právní hodnocení rozhodných skutečností.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Namítl, že vydáním platebních výměrů za zdaňovací období let 2000 a 2002 před projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, byť o jediný den, správce daně jasně deklaroval svůj záměr *a priori* nepřihlížet k jakýmkoli námitkám a návrhům stěžovatele. Tento postup představuje takové porušení daňového řádu, které má za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Podle ustanovení § 31 odst. 4 ve spojení s § 16 odst. 8 d. ř. se zpráva o daňové kontrole stává důkazním

prostředkem pouze tehdy, je-li s daňovým subjektem projednána a jím spolupodepsána. Jako důkazní prostředek se stane skutečným důkazem teprve po provedení důkazního řízení; až na základě provedeného důkazního řízení lze vydat rozhodnutí (§ 2 odst. 3 d. ř.). Vzhledem k tomu, že platební výměry za rok 2000 a 2002 byly vydány před projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, nemohla se tato zpráva stát důkazním prostředkem, a tedy před vydáním těchto rozhodnutí nemohlo být provedeno důkazní řízení, které by osvědčilo, že zpráva o daňové kontrole se skutečně důkazem stala. Bylo tedy rozhodováno bez jediného důkazu, což je podstatnou vadou řízení.

Žalovaný navrhl odmítnutí kasační stížnosti podle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť jediný uplatněný stížní důvod nebyl uplatněn v žalobě, popř. zamítnutí kasační stížnosti pro nedůvodnost. Uvedl, že krajský soud správně posoudil okolnosti projednání zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období let 2000 a 2002 a dospěl ke správnému závěru, že nedošlo k podstatnému porušení procesních ustanovení. Zpráva byla podepsána bez připomínek, při jejím projednání stěžovatel nepožadoval doplnění daňového řízení ani nenavrhoval další důkazní prostředky. Důkazním prostředkem pro správné stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období let 2000 a 2002 mohla být také bez připomínek projednaná zpráva o daňové kontrole za rok 2001, protože se jednalo o totožná skutková zjištění.

Nejvyšší správní soud se před posouzením důvodů obsažených v kasační stížnosti zabýval námitkou žalovaného, že jediný důvod, o který stěžovatel opřel kasační stížnost, nebyl uplatněn v žalobě, a proto je kasační stížnost nepřijatelná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Porovnáním kasační stížnosti s obsahem žaloby Nejvyšší správní soud zjistil, že výhrada žalovaného není důvodná.

Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti.

Z daňového spisu vyplývá, že správce daně zahájil dne 23. 4. 2003 u stěžovatele kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2001 a rovněž kontrolu téže daně za zdaňovací období let 2000 a 2002. Ještě téhož dne správce daně stěžovateli předal zprávu o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2001 a tuto zprávu s ním projednal. Stěžovatel se tedy mohl ke zprávě o daňové kontrole za rok 2001 vyjádřit a navrhnout její doplnění. To neučinil. Dne 24. 4. 2003 správce daně vydal platební výměry na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2001, ale i let 2000 a 2002. Teprve dne 25. 4. 2003 správce daně stěžovateli předal zprávu o daňové kontrole za zdaňovací období let 2000 a 2002 a tuto zprávu s ním projednal; při projednání této zprávy stěžovatel polemizoval s výsledkem uvedeným ve zprávě a se způsobem jeho zjištění, kladl správci daně otázky směřující k objasnění důvodů, na jejichž základě byl závěr učiněn.

Správce daně tedy v posuzovaném případě vydal platební výměry za zdaňovací období let 2000 a 2002 dříve, než se stěžovatelem projednal a spolupodepsal

zprávu o daňové kontrole; tato zpráva byla přitom jediným podkladem jeho rozhodnutí.

Zpráva o daňové kontrole může být v souladu s ustanovením § 31 odst. 4 věty první daňového řádu důkazním prostředkem, ovšem pouze v případě, že byla pořízena v souladu se zákonem. Osvědčení „skutečného důkazu“ podle poslední věty citovaného ustanovení a jeho účinku na konečné rozhodnutí pak předpokládá provedení takového důkazu v důkazním řízení a pořízení důkazního prostředku souladu se zákonem. V ustanovení § 16 d. ř. jsou formulována práva a povinnosti správce daně a daňových subjektů v průběhu daňové kontroly. Konkrétně odstavec 4 citovaného ustanovení zaručuje daňovému subjektu vůči správci daně řadu oprávnění, jejichž dodržováním je zaručována zákonnost vedené daňové kontroly i celého navazujícího daňového řízení, neboť právě od jejich výsledků se výše případně doměřené daňové povinnosti odvíjí. K tomu, aby mohl daňový subjekt svých práv využít, zakládá daňový řád na straně druhé povinnost správce daně prokazatelně seznámit daňový subjekt s důkazními prostředky, které byly použity jako důkazy ve smyslu ustanovení § 31 d. ř. Ve smyslu § 16 odst. 8 d. ř. sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou následně projedná a spolupodepíše s kontrolovaným daňovým subjektem. Ten má právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění [§ 16 odst. 4 písm. f) d. ř.].

Projednání zprávy o daňové kontrole znamená, že správce daně zaznamená všechna vyjádření, návrhy a námítky daňového subjektu k jejímu obsahu a své stanovisko k nim, popřípadě výsledky doplněného dokazování. Opačný výklad citovaných ustanovení by byl v rozporu s ústavně zaručeným právem zakotveným v čl. 38 odst. 2 Listiny (srov. např. č. 838/2006 Sb. NSS). Ukončení daňové kontroly, které je spojeno se seznámením kontrolovaného daňového subjektu s kontrolním výsledkem a s tím souvisejícími procesními právy daňového subjektu, je důležitým okamžikem celé daňové kontroly. Při nedodržení zákonného postupu dochází zpravidla buď k zásahu do práv kontrolovaného subjektu (při pochybení správce daně), nebo ke ztrátě práva (vlastním zaviněním, pochybí-li kontrolovaný). Při přezkoumávání zákonnosti postupu správce daně je proto nutné pečlivě posuzovat způsob ukončení daňové kontroly, neboť jde o takovou fázi kontroly, která v případě procesního pochybení správce daně zhusta způsobí nezákonnost daňové kontroly jako úkonu správce daně, jakož i nezákonnost následného rozhodnutí (platebního výměru). Nebyl-li při daňové kontrole - včetně jejího ukončení - dodržen zákon, nebude zpravidla možno bez odstranění takového nedostatku zprávu o kontrole použít jako zákonný důkazní prostředek.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že správce daně v posuzovaném případě pochybil, když vydal platební výměry za zdaňovací období 2000 a 2002 dříve, než se stěžovatelem projednal a spolupodepsal zprávu o daňové kontrole. Podle ustanovení § 31 odst. 4 ve spojení s § 16 odst. 8 d. ř. se zpráva o daňové kontrole stává důkazním prostředkem pouze tehdy, je-li s daňovým subjektem projednána a spolupodepsána. Důkazní prostředek se stane skutečným důkazem teprve po

provedení důkazního řízení a až na základě provedeného důkazního řízení lze vydat rozhodnutí (§ 2 odst. 3 d. ř.). Vzhledem k tomu, že předmětné platební výměry byly vydány před projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, nemohla se tato zpráva stát důkazním prostředkem. Před vydáním rozhodnutí správce daně nemohlo být provedeno důkazní řízení, které by osvědčilo, že zpráva o daňové kontrole se skutečně stala důkazem. Rozhodnuto bylo skutečně bez důkazu. Správce daně navíc stěžovateli před ukončením daňové kontroly neumožnil vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole. Zbavil jej tím možnosti v daňovém řízení účinně hájit svá práva a zásadním způsobem ho na nich zkrátil. Žalovaný posléze pochybení správce daně potvrdil tím, že zamítl odvolání stěžovatele proti předmětným rozhodnutím (platebním výměrům) správce daně. Tento postup daňových orgánů představuje podstatné porušení daňového řádu, a to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Pokud Krajský soud v Ústí nad Labem napadené rozhodnutí žalovaného pro tuto důvodně vytýkanou vadu nezrušil, pochybil [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

Kasační stížnost je tedy důvodná. Nejvyšší správní soud proto napadené rozhodnutí podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil Krajskému soudu v Ústí nad Labem k dalšímu řízení. V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 20. března 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu