ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové, v právní věci žalobce **D. T. C., s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Pavlem Jařabáčem, advokátem se sídlem Puchmajerova 7, Ostrava – Moravská Ostrava, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 7. 2004, č. j. 4734/120/2004, č. j. 4801/120/2004, č. j. 4803/120/2004 a č. j. 4804/120/2004, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 3. 2006, č. j. 22 Ca 357/2004 - 59,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 3. 2006, č. j. 22 Ca 357/2004 – 59, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalobce“) domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku krajského soudu. Tímto rozsudkem soud zamítl žalobcovu žalobu proti shora označeným rozhodnutím, jimiž žalovaný zamítl žalobcova odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu Ostrava III ze dne 19. 12. 2003, dodatečným platebním výměrům, kterými mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996, 1997, 1998 a 1999, a to za užití pomůcek.

Předmětem sporu se na základě žaloby stala otázka, zda byla u žalobce vůbec zahájena daňová kontrola, neboť protokol o ústním jednání, který měl její zahájení prokazovat, neměl základní náležitosti protokolu ve smyslu § 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), neobsahoval vyznačení časového horizontu, v němž mělo jednání se správcem daně probíhat, ani označení, kde mělo probíhat, a nadto žalobce protokol nepodepsal. Okamžik zahájení daňové kontroly je tedy sporný,

resp. není prokázán, nemůže se tedy od něj odvíjet další postup správce daně. Tato procesní vada je o to závažnější, že daň byla žalobci doměřena za užití pomůcek. V závěru žalobce požádal soud o provedení důkazu, vztahujícího se k prokázání zahájení daňové kontroly; navrhl výslech žalobcova jednatele - ing. M., který měl být údajného zahájení kontroly přítomen. Podáním, soudu doručeným dne 22. 12. 2005, žalobce doplnil žalobu o upozornění, že napadená rozhodnutí byla žalovaným vydána po uplynutí prekluzivní lhůty (§ 47 daňového řádu).

Krajský soud v odůvodnění rozsudku k těmto námitkám uvedl zejména, že ve správním spise je založen úřední záznam, podle něhož se ing. M. dostavil ke správci daně dne 18. 10. 2000 a vyžádal si fotokopii protokolu ze dne 14. 9. 2000, jímž měla být zahájena daňová kontrola. Výzva žalobci k předložení dokladů k vedené daňové kontrole mu byla přitom doručena až 23. 10. 2000. Z uvedeného soud uzavřel, že žalobce musel vědět o daňové kontrole, jestliže se za účelem získání fotokopie protokolu o jejím zahájení dostavil před datem doručení výzvy. Tvrzení žalobce, že se o existenci protokolu dozvěděl až mu byl předložen správcem daně, označil soud za nevěrohodné a účelové.

Soud rovněž odmítl žalobcovy námitky mířící na formální vady protokolu o zahájení daňové kontroly. Z protokolu je, dle názoru soudu, zřejmé, kdy a kde byl vyhotoven, i co bylo předmětem jednání. Důvod, proč jednání proběhlo v sídle fyzické osoby ing. M. je logické, neboť u něho byla prováděna rovněž daňová kontrola a účetní doklady byly proto uloženy na tomto místě. Není logického důvodu, proč by měla být kontrola zahajována v sídle žalobce, kde se podklady ke kontrole nenacházely. Rovněž neuvedení času ukončení jednání v zmíněném protokolu nemůže zpochybnit jeho právní účinky, ani způsobit nezákonnost napadených rozhodnutí.

Soud odmítl jako nesprávný názor žalobce, že bylo na správci daně, aby prokazoval, že žalobcem tvrzená výše daně, uvedená v jeho daňových přiznáních se nezakládá na pravdě. Důkazní břemeno totiž v první řadě stíhá daňový subjekt a ten je povinen k výzvě správce daně svá tvrzení, týkající se údajů uvedených v daňovém přiznání prokázat.

Závěrem soud uvedl, že žalobcem namítaná prekluze práva vyměřit daň byla uplatněna žalobcem až po uplynutí lhůty pro podání žaloby, a proto je takový žalobní bod již pro opožděnost nepřezkoumatelný soudem.

Žalobce napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a domáhal se jeho zrušení. Má za to, že rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a proto je nezákonný. Zcela nezákonným byl i postup soudu, jestliže neprovedl žalobcem navržené důkazy.

Žalobce zopakoval své výhrady, jež uvedl v žalobě a které se týkaly náležitostí protokolu o zahájení daňové kontroly. Jelikož protokol neobsahoval veškeré náležitosti, které podle § 12 daňového řádu musí obsahovat, nesplňoval tedy nároky na vznik veřejné listiny a nebyl a nemohl být důkazem o zahájení daňové kontroly. Ohledně protokolu o zahájení kontroly namítal nejasnosti od samého počátku (již v odvolání proti napadeným rozhodnutím), správní orgány i soud tyto jeho výhrady zamítly, aniž by provedly dokazování o tom, zda byla kontrola s ním skutečně zahájena, či nikoliv. Tato skutečnost má pak vliv zejména na způsob stanovení daně.

Žalobce opakovaně tvrdil, že kontrola s ním nebyla nikdy zahájena, kdyby tomu bylo naopak, jistě by se správcem daně spolupracoval a výzvami požadované údaje mu poskytl. Přesto, že tuto nejasnost vnesl i do žaloby, soud žádné dokazování v tomto směru neprovedl, převzal pouze tvrzení žalovaného.

Předně není z protokolu o zahájení kontroly vůbec zřejmé, kdy bylo jednání ukončeno, ale především, kde se konalo. Je to tak proto, že se nekonalo vůbec, jak žalobce od počátku tvrdil. Uvedl-li správce daně, že jednání bylo vedeno v sídle žalobce a soud dovodil, že se konalo v ulici H. 482, pak je takové tvrzení správních orgánů a soudu rozporné, neboť sídlo žalobce je v P. To vše je jen důkazem o tom, že jednání o zahájení daňové kontroly se žalobcem neproběhlo vůbec.

Žalobce je přesvědčen, že daňová kontrola musí být zahájena písemně – protokolem o jejím zahájení, jiným způsobem ji účinně zahájit nelze.

Žalobce dále tvrdí, že je-li stanovena daň za užití pomůcek, pak nastupuje nejprve důkazní povinnost správce daně o tom, že je povinen nejprve označit zdroj svých pochybností; daňový subjekt má tak právo nejprve seznat, v čem spočívá pochybnost správce daně a poté vyžadovat po daňovém subjektu vysvětlení. V hodnocení tohoto postupu se soud mýlil.

Poslední námitkou, zpochybňující faktické zahájení daňové kontroly je i tvrzení správních orgánů i soudu, že se žalobce měl dostavit do sídla správce daně z vlastní iniciativy a vyžádat si protokol o zahájení daňové kontroly, o čemž měl být pořízen úřední záznam. Kdyby tomu tak však bylo, byl správce daně povinen pořídit o jeho návštěvě a předání protokolu o zahájení kontroly nikoliv prostý úřední záznam (který lze bez jeho podpisu zfalšovat), ale protokol o ústním jednání. Navíc uváděný den, kdy si měl žalobce onen protokol vyžádat (18. 10. 2000) byl ve Velkých Karlovicích, kde provozuje lyžařský areál a spolu se zaměstnanci prováděl technickou přípravu na další lyžařskou sezónu. Ze všech uvedených důvodů závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření důvodnost kasační stížnosti popřel a v podrobnostech odkázal na své vyjádření k žalobě.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, přičemž vycházel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Nejprve se soud zabýval kasační námitkou, vytýkající krajskému soudu neprovedení důkazů výslechem svědka k ověření skutečnosti, zda byla či nebyla zahájena daňová kontrola. Zodpovězení na tuto otázku je obzvláště důležité, neboť bez provedení daňové kontroly (a tedy i bez jejího řádného zahájení) popřípadě zahájení vytýkacího řízení, nelze bez dalšího přistoupit k vyměření či doměření daně. Tato skutečnost pak zvláště vyniká za situace, kdy byla daň žalobci vyměřena náhradním způsobem - za užití pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Jednoznačnou odpověď na tuto otázku je pak třeba dát i ve vztahu k žalobcově námitce týkající se prekluze práva daň vyměřit (§ 47 daňového řádu).

Dle § 77 odst. 2 s. ř. s. může soud v rámci dokazování zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného. Podle ustanovení § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné.

V dané věci navrhoval žalobce provedení důkazů výslechem konkrétně jmenovaného svědka, který měl objasnit, zda došlo k faktickému zahájení daňové kontroly, či nikoliv. Krajský soud však nejen, že tyto důkazy neprovedl, ale ve svém rozhodnutí ani nesdělil důvody, proč tomu tak bylo. Zkrátka o tomto žalobcově návrhu mlčel.

Takový postup krajského soudu považuje Nejvyšší správní soud za vadný.

Citované ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit skutkový stav věci, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také právo soudu důkazy provedenými a hodnocenými nad rámec zjistit nově či jinak skutkový stav jako podklad pro rozhodování a porovnat jej s užitou právní kvalifikací. Soud nadto není vázán pouhými důkazními návrhy. Může proto provést i další důkazy k úplnému přezkoumání i co do stavu skutkového. Správní soud je přitom při přezkoumávání žalobou napadeného rozhodnutí povinen posoudit a zhodnotit, zda správní orgán dostatečně zjistil a objasnil skutkový stav, z něhož při rozhodování vycházel. Zjistí-li v tomto směru závažné vady, zruší napadené rozhodnutí třeba i bez jednání [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

Tyto povinnosti však krajský soud zcela obešel. Soud má bezesporu právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoliv, toto právo jej však nezbavuje povinnosti odůvodnit, co jej vedlo k takovému závěru a z jakého důvodu považoval provedení navrhovaného důkazu za nadbytečné. V přezkoumávané věci však soud tímto způsobem nepostupoval; žalobcův návrh na provedení důkazů ponechal zcela bez povšimnutí, návrhem se vůbec nezabýval. Takovýto procesní postup soudu však považuje Nejvyšší správní soud za nepřijatelný, nemající oporu v soudním řádu správním.

Krajský soud tak zatížil řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Již pro tento důvod proto musel Nejvyšší správní soud žalobou napadený rozsudek dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení; v případě takového pochybení soudu není dokonce vázán dalšími důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). V důsledku toho se nemohl zabývat ostatními žalobními námitkami, protože by to za situace neúplně zjištěného skutkového stavu věci bylo předčasné.

V dalším řízení tedy krajský soud rozhodne, které z navržených důkazů provede a které nikoli, přičemž jediným kritériem pro takové rozhodnutí bude otázka nadbytečnosti provedení takových důkazů pro zjištění skutkového stavu věci. Nejvyšší správní soud opakuje, že ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá nejenom pravomoc soudu dokazováním upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také pravomoc dalšími důkazy provedenými a hodnocenými nad tento rámec zjistit nový skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce. Přitom soud zváží rozsah doplňování dokazování tak, aby nenahrazoval činnost správního orgánu. Podstatné je, aby byla dodržena základní zásada důkazního řízení, tedy dostatečné

a úplné zjištění skutkového stavu věci, které vytvoří nezbytný předpoklad jejího správného právního posouzení.

Nejvyšší správní soud ještě na tomto místě upozorňuje na rozsudek publikovaný ve Sb. NSS pod č. 845/2006, zabývající se otázkou povinnosti soudu přihlížet k prekluzi práva ex offo, aniž by taková žalobní námitka byla nutně žalobcem do řízení vnesena.

V dalším řízení je krajský soud právním názorem Nejvyššího správního soudu vázán (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

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

V Brně dne 21. března 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu