

ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K
J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **V. F.,** zast. Mgr. Martinou Byzovovou, advokátkou se sídlem Slovenská 12, Olomouc, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě,** se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2002, č. j. 8113/130/2001, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 9. 2003 č. j. 22 Ca 293/2002-36,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í:

Kasační stížností se žalovaný (stěžovatel) domáhá zrušení výše označeného rozsudku, kterým bylo zrušeno pro vady řízení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2002 č. j. 8113/130/2001, kterým změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Litovli ze dne 26. 7. 2001 tak, že daňovou povinnost žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1999 změnil z částky 1 200 Kč na částku 17 419 Kč. Kasační stížností uplatňuje stěžovatel důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.). Krajský soud vytýkal stěžovateli, že při provádění dokazování v rámci vytýkacího řízení výslechem osob nacházejících se v procesním postavení svědků, nerespektoval právo žalobce klást svědkům otázky při ústních jednáních, stanovené v § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb. , o správě daní a poplatků. Soud podle názoru stěžovatele dospěl

k nesprávnému posouzení právní otázky, když dovodil, že daňová kontrola plní stejný účel jako vytýkací řízení, tj. zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daňovému subjektu a není proto důvodu k odlišnostem ve způsobu provedení důkazu výslechem svědka v rámci daňové kontroly nebo ve vytýkacím řízení. Stěžovatel tvrdí, že ustanovení obecné části zákona o správě daní a poplatků upravují řadu institutů, některé z nich se uplatňují jakékoli fázi daňového řízení (základní zásady, místní příslušnost, úřední jazyk, apod.), jiné pouze za splnění dalších podmínek zákonem stanovených. V části druhé až šesté citovaný zákon upravuje systematicky samostatné fáze daňového řízení s tím, že ustanovení těchto částí se neaplikují pro jiné fáze daňového řízení. Samostatnou fází řízení je i vyměřovací řízení upravené v části třetí zákona, kam nesporně patří institut vytýkacího řízení, jehož cílem je stanovení a v konečném důsledku vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (§ 2 odst. 2 cit. zákona). Smyslem vytýkacího řízení je odstranění pochybností, ať již o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání. Z povahy institutu vytýkacího řízení v § 43 zákona i jeho systematického řazení je zřejmé, že tento postup může správce daně zvolit pouze, není-li dle předmětného daňového přiznání daň vyměřena. V rámci vedeného vytýkacího řízení správce daně aplikuje ta ustanovení obecné části zákona, která nejsou v rozporu s ustanovením § 43. V rámci daňové kontroly upravené v § 16 zákona, které je zařazeno do obecných ustanovení části první, provádí správce daně několik samostatných procesních úkonů upravených jak v tomto ustanovení (převzetí dokladů, sepsání zprávy o kontrole, její projednání, apod.), tak i v jiných ustanoveních.Všechna práva a povinnosti upravená v § 16 se vztahují výlučně k daňové kontrole. Názor soudu, že právo daňového subjektu, které se vztahuje k daňové kontrole se promítá i do vytýkacího řízení, nemá oporu v zákoně. Stěžovatel zdůrazňuje odlišné cíle daňové kontroly a vytýkacího řízení; zatímco cílem vytýkacího řízení je odstranění pochybností podaného daňového přiznání, u daňové kontroly se jedná o správné stanovení již vyměřené daně. Ustanovení obecné části zákona o správě daní a poplatků dle názoru stěžovatele nelze použít v té fázi řízení, pokud ustanovení obecné části odporují institutu upravenému ve zvláštní části. Použití ust. § 16 zákona o daňové kontrole tak není ve vytýkacím řízení možné. Stěžovatel požaduje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě v mezích důvodu uplatněného ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ze spisu vyplynulo, že žalobce podal u Finančního úřadu v Litovli přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1999, ve kterém vykázal daňovou povinnost ve výši 3 212 Kč. Uvedený správce daně zahájil výzvou ze dne 10. 11. 1999 dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků vytýkací řízení za účelem odstranění pochybností, ve kterém požadoval předložení veškerých důkazních prostředků vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním včetně daňových dokladů. V průběhu tohoto řízení správce daně sám a dále prostřednictvím dožádaných správců daně provedl výslechy osob stěžovatelem navržených, avšak bez jeho účasti. Osoby, které byly vyslýchány, se nepochybně nacházely v procesním postavení svědků, neboť vypovídaly o důležitých okolnostech v daňovém řízení týkajících se stěžovatele. Protože u stěžovatele

nebyla prováděna daňová kontrola, ale vytýkací řízení, správce daně neuplatnil postup dle § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Soud však má za to, že s ohledem na obsah výzvy, kterou bylo zahájeno vytýkací řízení, v níž nebyly sděleny konkrétní pochybnosti, které mají být odstraněny, ale subjekt byl vyzván obecně k předložení veškerých dokladů vztahujících se k uskutečněným zdanitelným plněním, aniž by bylo specifikováno ohledně kterých zdanitelných plnění má správce daně důvodné pochybnosti a s ohledem na rozsah věcný i časový, nemělo prováděné řízení u stěžovatele charakter vytýkacího řízení dle § 43 cit zákona, podle něhož bylo postupováno, ale charakter daňové kontroly. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s žalovaným, tvrdí-li, že daňovou kontrolu je možno provést pouze po vyměření daně, když takové tvrzení nemá oporu v zákoně. V tomto smyslu však stěžovatel námitky k postupu správce daně neuvádí, a proto se soud touto otázkou dále ve své argumentaci nezabýval.

Žalovaný uvádí, že ve své argumentaci vychází z doslovného textu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (§ 16 odst. 4 písm. e), když právo stěžovatele být přítomen při výslechu svědka přiznává zákon pouze tehdy, je-li prováděna daňová kontrola, nikoli však v případě vytýkacího řízení dle § 43 cit. zákona. Přitom vychází ze systematického výkladu a účelu jednotlivých daňových institutů. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje odlišnost cílů jednotlivých daňových institutů, ani výklad provedený k ust. § 43 a § 16 cit. zákona žalovaným. Ustanovení obecné části zákona č. 337/1992 Sb. upravují mezi jinými i zásady daňového řízení, přičemž tyto, jak sám žalovaný uvádí, je nutno uplatňovat v kterékoli fázi daňového řízení. Stanoví-li ust. § 2 odst. 9 cit. zákona povinnost i právo daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně, svědčí toto právo daňovému subjektu kdykoli v řízení, je-li jeho předmětem správné stanovení nebo vybrání daně, přičemž není rozhodné, děje-li se tak v rámci vytýkacího řízení nebo při daňové kontrole ani to, zda je takové právo *expressis verbis* v ustanovení zvláštní části zákona uvedeno. V této části soud uzavírá, že právo klást svědkům otázky při jednání, jakož i ostatní práva součinnosti nepochybně daňovému subjektu náleží i bez výslovného odkazu v § 16 odst. 4 cit. zákona.

Účel a smysl zákona nelze hledat jen ve slovech a větách právního předpisu, neboť v právním předpisu jsou a musí být vždy obsaženy i principy uznávané demokratickými právními státy. Za určitých okolností může i právní princip vyloučit doslovný výklad textu zákona a tímto způsobem interpretovat a realizovat skutečný obsah a význam právní normy. Užití právních principů při interpretaci právních norem, které s ohledem na své lingvistické vyjádření v textu právního předpisu nebo z jiných důvodů vyžadují další informace kromě základních metod je nezbytné. Argumentace se tak musí opírat nejen o samotný doslovný text zákona, ale také o závěry dosažené standardními interpretačními metodami.

Při interpretaci právního předpisu je nutno (a soud je povinen) se odchýlit i od na první pohled jednoznačného textu, a na místo doslovného výkladu zvolit výklad konformní s účelem a smyslem zákona se zřetelem na relevantní právní principy. Jeden z těchto principů je zakotven právě v č. l. 38 odst. 2 Listiny, pokud jde o právo účastníka řízení být přítomen projednávání věci a vyjadřovat se k prováděným důkazům. Pro důvody výše uvedené neobstojí závěr žalovaného, že postupoval v souladu s platným právním předpisem.

Ústavně nekonformní interpretací tohoto předpisu provedenou žalovaným byla porušena procesní práva stěžovatele, dokazování bylo zatíženo procesními vadami a krajský

soud proto nepochybil, když rozhodnutí žalovaného, které vycházelo z nesprávně zjištěného skutkového stavu, zrušil.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 23. 11. 2004

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu