

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **R., s. r. o.**, zast. JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem, AK se sídlem Zítkova 9, Litoměřice 412 01, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem,** Velká hradební 61, Ústí nad Labem 400 21, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 1. 2004, č. j. 15 Ca 191/2003 – 28,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Žalobce (dále stěžovatel) neuspěl u krajského soudu se žalobou podanou proti třem rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 6. 2003, č. j. 5470/1998/120/03, 5470/1999/120/03 a 5470/2000/120/03. Jedná se o rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem o odvolání proti vydanému dodatečnému platebnímu výměru č. j. 122736/02/178913/5912 ze dne 11. 11. 2002, kterým byla dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob podle zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve výši 163 100 Kč (zdaňovací období roku 1998), v případě zdaňovacího období roku 1999 šlo o dodatečný platební výměr č. 122793/02/178913/5912 ze dne 11. 11. 2002, kterým byla dodatečně doměřena daň z příjmu právnických osob ve výši 77 700 Kč a v posledním případě zdaňovacího období roku 2000 o dodatečný platební výměr č. 122826/02/178913/5912 z 11. 11. 2002 s doměřením daně z příjmů právnických osob ve výši 159 030 Kč. Stěžovatel v žalobách navrhoval zrušení dodatečných platebních výměrů a vyslovení nicotnosti z toho důvodu, že výrok neobsahuje uvedení právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno a že v průběhu důkazního řízení

si správce daně ověřoval formou místního šetření jeho tvrzení u třetích osob, bez toho, aby byl o tomto úkonu stěžovatel vyrozuměn. Krajský soud v Ústí nad Labem jako soud I. stupně poté, kdy jednotlivě podané žaloby proti každému z dodatečných platebních výměrů zvlášť spojil ke společnému projednání podle § 39 odst. 1 zák. č. 150/2000 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.), žaloby zamítl. Odůvodnil, že žalovaný rozhodoval podle zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (také daňový řád, d. ř.) a na něj také ve výrokových částech všech napadených rozhodnutí odkázal a uvedl číselné označení i přesný název. Ve výrocích použil označení ZSDP, avšak současně uvedl, že touto zkratkou bude označovat daňový řád. Bylo tedy odkázáno na tento zákon jako na právní předpis, podle něhož bylo rozhodováno a nelze tak rozhodnutí žalovaného považovat za nicotná. Dále uvedl, že v projednávaných věcech ověřoval správce daně vyjádření stěžovatele ke zprávě k daňové kontrole ze dne 1. 6. 2002 formou místního šetření v S. P. a na stavebním odboru Městského úřadu v Děčíně. Z protokolu o místním šetření ze dne 12. 7. 2002, č. j. 85433/02/178931/1506 je zřejmé, že se ho sice účastnila P. R., která však nebyla jako svědkyně vyslechnuta. Ani obsah zjištěných skutečností z místního šetření nenasvědčuje, že byly získány formou vyjádření této osoby o důležitých okolnostech v daňovém řízení týkající se žalobce – stěžovatele, když pouze za této situace by bylo možné v souladu s ust. § 8 odst. 1 věty první d. ř. považovat tento úkon za zastřenou svědeckou výpověď. Získané informace se omezovaly na obsah smlouvy uzavřené s žalobcem – stěžovatelem, způsob vyúčtování, popis stavu příslušného objektu a jeho zařízení, včetně použitého materiálu, jakož i způsobu kolaudace stavby, což jsou záležitosti, které byly schopny pracovnice správce daně zjistit samy ohledáním a nahlédnutím do vyžádaných dokladů, případně po podání potřebného vysvětlení zmiňované osoby a to je však možné učinit podle § 15 odst. 5 d. ř. i v rámci místního šetření a nelze to považovat za svědeckou výpověď. P. R. je přitom zapotřebí podle § 7 odst. 2 písm. g) d. ř. považovat za třetí osobu, která měla v daňovém řízení povinnost součinnosti, když ta byla vymezena v již citovaném ustanovení § 15 odst. 5 téhož zákona v povinnosti poskytnout pracovníku správce daně všechny přiměřené prostředky a pomoc potřebnou k učiněnému provedení místního šetření. Nedošlo tak k porušení § 15 odst. 4 písm. e) d. ř. ani práva stěžovatele na spravedlivý proces.

V kasační stížnosti se stěžovatel opírá o ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tvrdí, že povinnost součinnosti uvedená v § 7 odst. 2 písm. g) d. ř. je rozsahem a způsobem vymezená v ust. § 34 d. ř. a třetími osobami jsou tedy jen ty, které jsou nositeli povinností uvedených v § 34. Povinnosti uvedené v § 15 odst. 5 d. ř., tj. poskytnout pracovníku správce daně všechny přiměřené prostředky a pomoc potřebnou k účinnému provedení místního šetření, zejména mu podat potřebná vysvětlení, tak mohou mít pouze třetí osoby uvedené v § 7 odst. 2 d. ř. Z ust. § 15 odst. 5 d. ř. nelze dovodit, že se jedná o povinnost součinnosti, když v něm uvedená povinnost je vymezena demonstrativně (zejména podat potřebná vysvětlení), na rozdíl od povinnost součinnosti podle § 34, ve kterém je vymezení (co do rozsahu a způsobu) taxativní. Tvrdí, že paní P. R. neměla v jeho daňovém řízení povinnost součinnosti ani podle v úvahu připadajícímu ustanovení § 34 odst. 4 d. ř. To proto, že nelze vydat nebo zapůjčit k ohledání věc nemovitou, případně její součást. Informace, které finanční úřad získal při ústním jednání od P. R., tak nebyly získány od třetí osoby jako další osoby, která má povinnost součinnosti, ale od svědka /§ 7 odst. 2 písm. a) d. ř./, a proto se stěžovatel cítí být zkrácen na svém právu na spravedlivý proces /§ 16 odst. 4 písm. e) d. ř./, tj. klást svědkům otázky při ústním jednání a místním šetření.

Ve svém vyjádření žalovaný zdůraznil, že ustanovením § 15 odst. 5 d. ř. je uložena třetím osobám povinnost poskytnout všechny přiměřené prostředky a pomoc potřebnou k účinnému provedení místního šetření, zejména podat potřebná vysvětlení. Co se rozumí třetí

osobou je vymezeno v ust. § 7 odst. 2 d. ř. Není tedy správný názor stěžovatele, že třetí osobou podle § 15 odst. 5 d. ř. nemůže být další osoba ve smyslu § 7 odst. 2 písm. g) d. ř., protože toto ustanovení nevymezuje rozsah a způsob součinnosti této osoby. Dle § 15 odst. 5 d. ř. je třetí osoba povinna podat potřebná vysvětlení, ale nemusí se automaticky dostat do postavení svědka se všemi povinnostmi s tím spojenými. Stěžovatel proto nesprávně dovodil, že když vlastník nemovitosti, který není daňovým subjektem, umožní správci daně vstup do nemovitosti při místním šetření, stává se automaticky svědkem. Svědek je dle § 8 d. ř. povinen vypovídat o důležitých okolnostech týkajících se jiných osob, nikoli podávat vysvětlení při místním šetření. Pokud bychom vycházeli z výkladu stěžovatele, nebylo byl ust. § 15 odst. 5 d. ř. prakticky použitelné, pokud by nebyl důvod ke svědecké výpovědi. Zákonodárce však výslovně v tomto ustanovení uložil třetím osobám povinnost poskytnout potřebnou pomoc při místním šetření, aniž to vázal na to, jestli jsou tyto osoby svědky nebo mají listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení. Rozsah a způsob součinnosti dalších osob ve smyslu ust. § 7 odst. 2 písm. g) d. ř. je tedy vymezena nejen v § 34, ale i v § 15 odst. 5 d. ř. P. R. byla soudem správně považována za třetí osobu, která měla v daňovém řízení povinnost součinnosti vymezenou v § 15 odst. 5 d. ř., a nikoli za svědka.

Z obsahu správního spisu je patrné, že poté, kdy stěžovatel podal přiznání k dani z příjmů právnických osob za období let 1998 až 2000, byla zahájena daňová kontrola podle § 16 d. ř.; o tom byl stěžovatel uvědoměn při ústním jednání dne 15. 10. 2001. V rámci výzvy ze dne 17. 12. 2001 byl stěžovatel žádán o prokázání skutečností, které se týkaly zejména rozpracovaných zakázek ke 31. 12. let 1998, 1999 a 2000 s tím, že u některých zakázek nelze určit, kdy byly ukončeny (chyběla konečná fakturace), u jiných pak naběhly náklady a zakázka nebyla vyfakturována. Tyto zakázky jsou uvedeny v této výzvě. Správní spis zahrnuje zprávu o výsledku daňové kontroly zahájené dne 15. 10. 2001 a prováděné ve dnech 15., 30. a 31. 10., 2., 6., 8., 22. a 28. 11. a 17. a 19. 12 roku 2001 a dále 28. a 29. 1., 18. 2., 13. 3., 3. a 16. 4. 2002. S výsledkem uvedeným ve zprávě byl seznámen stěžovatel dne 16. 5. 2002 v rámci ústního jednání na Finančním úřadě v Děčíně. K této zprávě se stěžovatel vyjadřoval podáním z 1. 6. 2002. Protokol č. 85433/02/178931/1506 obsahuje záznam ze dne 12. 7. 2002 z místního šetření podle § 15 d. ř. v S. P. na K. ul. v D. Přítomna byla paní P. R., v protokolu označena za daňový subjekt s uvedením DIČ 178-7351082409. V tomto protokole je uvedeno, že „mezi daňovým subjektem (zde tím míněna P. R.) a stěžovatelem byla uzavřena smlouva. Byla stanovena cena, která daňovému subjektu vyhovovala, vyúčtování bylo prováděno na základě faktur, hospodářská smlouva zahrnovala opravu a rekonstrukci S. P., objekt kadeřnictví a kosmetiky 1/3 fasády objektu a 1/3 střechy. V objektu je plynové vytápění, kotel na pitnou vodu, stropy jsou sníženy sádrokartonem, okna jsou plastová, v celém objektu jsou dvě bytové jednotky, které si majitelé objektu opravovali svépomocí, materiál si kupovali sami. Kolaudace objektu proběhla asi v dubnu roku 1998, kterou zajišťovala firma R., s. r. o.“ Protokol o ústním jednáním ze dne 4. 11. 2002 za účasti daňového poradce paní A. K. obsahuje popis průběhu jednání. Podle vyjádření zástupce stěžovatele byla stanovována nedokončená výroba na základě odhadu předpokládaných prací, ta se oceňuje v přímých nákladech, při kontrole byly předloženy soupisy zakázek, větší zakázky měly samostatné číslo, zbylé byly vedeny pod č. 999 „ostatní“. Účtování na zakázky probíhalo dle pokynů majitele společnosti, který doklady označoval číslem zakázky sám. Správce daně si místním šetřením ověřoval skutečnosti z vyjádření ke zprávě, a to v účetnictví stěžovatele, v S. P. na K. 36 a na děčínském stavebním odboru. Dále uvedeno, že podle § 31 odst. 2 a odst. 4 d. ř. správce daně nebude při dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za léta 1998 až 2000 přihlížet k vysvětlení ke zprávě z kontroly č. 73253/02 a prohlášení č. 73713/02 z toho důvodu, že zakázka č. 999 je souhrnná a netýká se pouze jedné smlouvy o dílo. Při dodatečném přiřazování nákladů na zakázky k dílčí fakturaci nebylo

přihlédnuto k ziskové přirážce, k zakázce 040 Ing. M. bylo předloženo pouze prohlášení, místním šetřením na stavebním odboru bylo zjištěno, že opravy na č. p. 77 R., D. – B. si bude stavebník provádět svépomocí a konečně místní šetřením v S. P. na stavebním odboru byly zjištěny rozpory mezi dodatečně přiřazenými náklady na zakázku a skutečností. Zástupkyně stěžovatele pak poukázala na vyjádření, které společnost podala, k obsahu protokolu pak bez připomínek.

Dne 11. 11. 2002 byly vystaveny dodatečné platební výměry jak jsou označeny shora a proti nimž bylo podáno odvolání, o němž bylo rozhodnuto žalovaným, jak v záhlaví uvedeno.

Dle ustanovení § 109 s. ř. s. byl Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem v rozsahu důvodu kasační stížnosti uplatněného dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Předmětné ustanovení soudního řádu správního spočívá v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta nebo je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci. Neshledal ani vady (např. nicotnost) podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Úvodem soud připomíná, že chybí–li v rozhodnutí náležitost, uvedená jako podstatná náležitost rozhodnutí, jedná se bezpochyby o vadu; je nutno vždy pečlivě zkoumat charakter vady, kterou je správní akt zatížen. Je vždy namístě zkoumat, zda se jedná o vadu, která je způsobilá založit nezákonnost vydaného rozhodnutí, resp. jeho nicotnost. I rozhodnutí vydané v daňovém řízení při nedodržení náležitostí uvedených v § 32 zákona o správě daní a poplatků může být paaktem, tj. rozhodnutím nicotným, bude-li nedostatek, kterým trpí tak závažný, že se o rozhodnutí nemůže jednat. Z vydaného dodatečného platebního výměru, kterým byla doměřena žalobci daň na základě daňové kontroly bylo zcela nepochybné a žalobci zřejmé, jaká daň za jaké období je kontrolována, podle kterého předpisu je vyměřena, před kterým správcem daně je řízení vedeno. Lze-li jednoznačně tedy dospět k závěru, že není pochyb o tom, že rozhodnutí vydal oprávněný orgán v rámci svých kompetencí, netrpí vadami, které mohou způsobit jeho zmatečnost, neurčitost nebo nemožnost, přičemž je zřejmé komu je určeno, nelze takové rozhodnutí označit za nicotné. Absence zákonné formy správního aktu může vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, že budou tento správní akt respektovat. Z napadeného rozhodnutí je naopak zřejmé, jaká daňová povinnost, za jaké zdaňovací období a její výše byla žalobci správcem daně doměřena. Žalobce nebyl nikterak uvedeným rozhodnutím zkrácen na svém právu obrany proti takovému rozhodnutí, toto právo rovněž využil. Z uvedených důvodů shledal soud 1. stupně oprávněně dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem v Brně platným a nikoli nicotným.

Podle § 15 d. ř. upravujícího místní šetření je správce daně oprávněn v souvislosti s daňovým řízením provádět místní šetření jak u subjektu daně, tak i u jiných osob. Pracovník

správce daně má v době přiměřené předmětu šetření, zejména v době provozu, právo na přístup do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, k účetním písemnostem, záznamům a informacím na technických nosičích dat v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona. Toto právo má též, jde-li o obydlí, které daňový subjekt užívá rovněž pro podnikání. Má také právo provést nebo si vyžádat výpis nebo kopii z účetních písemností, záznamů nebo informací na technických nosičích dat bez náhrady nákladů na tato vyhotovení. Podle pátého odstavce daňový subjekt a třetí osoby jsou povinny poskytnout pracovníku správce daně všechny přiměřené prostředky a pomoc potřebnou k účinnému provedení místního šetření, zejména mu podat potřebná vysvětlení. Subjekt, u něhož je místní šetření prováděno, je povinen zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady a jiné věci mimo svůj prostor. Při tomto postupu platí přiměřeně ustanovení § 16 odst. 7. O místním šetření sepíše pracovník správce daně podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam.

P. R. především není daňovým subjektem, jak je chybně uvedeno v protokole o ústním jednání ze dne 12. 7. 2002, č. j. 85433/02/178931/1506 o místním šetření. V předmětné věci však nebyla vyslýchána, když bylo prováděno místní šetření; tomu obsah pořízeného protokolu nenasvědčuje. Povinnosti, které jí, ovšem jako tzv. třetí osobě jsou přisouzeny cit. paragrafem 15 d. ř., spočívají obecně v součinnosti se správcem daně. Tato součinnost po ní mohla být vyžadována, aniž by tak nutně muselo být za přítomnosti stěžovatele. Nejvyšší správní soud v té souvislosti odkazuje na právní názor, který Ústavní soud vyslovil v rozhodnutí sp. zn. II. ÚS 232/02, kde uvedl: *„Jestliže je příslušná osoba dotazována na důležité okolnosti v daňovém řízení, jež se týkají jiných osob, jsou-li jim známy, jedná se zjevně o výslech svědka. Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlédnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení. Svědek je dle zákona povinen vypovídat pravdu a nic nezamlčet. O tom musí být poučen a poučen musí být i o následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi. Pro účely dokazování v daňovém řízení je však třeba preferovat použití bezprostředních, tj. před dožádaným správcem daně provedených důkazů. ……..I na daňové řízení se vztahuje pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat ústavně konformním způsobem, což ve zmiňovaném kontextu zejména znamená umožnit stěžovateli, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti …“*. Do této pozice se ale P. R. nedostala. Nebyla dotazována na nic, co by se vymykalo povaze místního šetření. Za místní šetření lze považovat takové úkony správce daně, pro něž přiměřeně platí ustanovení o daňové kontrole, tedy úkony kontrolní, ale obvykle užší či specializovanější nežli je daňová kontrola; místní šetření může být, a často také je, prováděno v jejím rámci. Právě místní šetření může být prováděno i u tzv. třetích osob. Třetími osobami jsou m.j. podle § 7 odst. 2 písm. g) d. ř. tzv. další osoby, které mají povinnost součinnosti v daňovém řízení v rozsahu a způsobem stanoveným tímto zákonem. Z výčtu záznamu v protokole, jak byl citován shora, je zřejmé, že povaha zapsaných skutečností svědčí toliko upřesnění informací, které přímo souvisí s cílem prováděného místního šetření. Nelze se ztotožnit s názorem, že povinnost uvedená v § 15 odst. 5 d. ř. je natolik nekonkrétní, že ji nelze v rámci součinnosti vyžadovat. Zákon výslovně ukládá uvedeným osobám povinnost poskytnout pracovníku správce daně všechny přiměřené prostředky a pomoc potřebnou k účinnému provedení místního šetření; následuje-li částice „zejména“, jde o zdůraznění ve smyslu především, zvláště, hlavně (srov. Slovník spisovné češtiny, Academia, 2001), nikoli o primárně zamýšlený demonstrativní výčet povinností. Ustanovení § 34 d. ř. představuje povinnost informační a není popřením povinnosti součinnosti dle § 15 odst. 5 d. ř. Konečně striktní pojetí § 34 ve vztahu k § 7 odst. 2 a § 15 odst. 5 d. ř. by ve svých důsledcích místní šetření v řadě případů prakticky znemožnilo. Takový výklad by vedl k absurdním závěrům, jež nelze akceptovat. Žalovaný s obsahem

protokolu o místním šetření řádně stěžovatele seznámil a ten nevznesl žádné námitky, které by prostřednictvím právě tohoto úkonu správce daně zpochybňovaly zjištění učiněná v průběhu celého řízení.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že soud I. stupně nepochybil v právním názoru; kasační stížnost není důvodná, a proto ji soud 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 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 30. srpna 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu