

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci **žalobce Ing. M. V.,** zastoupeného advokátem JUDr. Romanem Kozlem, advokátem se sídlem Žitná 47, Praha 1, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 4. 2002, č. j. FŘ – 3571/11/01, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2004, č. j. 38 Ca 408/2002 – 68,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti v částce 1 075 Kč k rukám jeho zástupce JUDr. Romana Kozla, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 4. 2002 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 17. 2. 1995, č. j. 7561/1/95/Mi/FÍ-10, jímž byla žalobci dodatečně stanovena daň z příjmů obyvatelstva včetně penále za rok 1991 ve výši 995 423 Kč. Odvoláním, o němž napadeným rozhodnutím žalovaný rozhodoval, žalobce mimo jiné brojil proti neuznání výdaje 886 000 Kč - úhrady D. Š. a neuznání výdaje 282 740 Kč – úhrady T. z., jako výdajů vynaložených k dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 9 odst. 1 zákona č. 389/1990 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva.

Žalobce se včasnou žalobou u Městského soudu v Praze domáhal zrušení napadeného rozhodnutí. V žalobních bodech namítal řadu procesních pochybení, jichž se měly správní orgány dopustit v řízení, jež předcházelo vydání napadeného rozhodnutí. Mimo jiné namítal

porušení ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též "daňový řád"), které mělo spočívat v tom, že žalovaný v průběhu odvolacího řízení vyslýchal svědky (D. Š., Ing. P. S., B. B., A. B., D. V.), o konání těchto výslechů žalobce předem nevyrozuměl a neumožnil mu tak výslechu svědků se zúčastnit a klást jim otázky; k žalobcem vytýkané vadě žalovaný uzavřel, že toto právo se vztahuje pouze na fázi daňové kontroly, nikoliv však na další fáze daňového řízení.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 31. 5. 2004 napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že soud shledal důvodnou námitku žalobce vytýkající žalovanému porušení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. S odkazem na ustanovení § 2 odst. 2, § 16 odst. 4 písm. e), § 31 odst. 4, odst. 8 písm. c) a odst. 9 daňového řádu soud dospěl k závěru, že je-li během daňového řízení prováděn výslech svědka, jehož výpovědí potom správní orgán argumentuje ve svém rozhodnutí, je vždy nezbytně nutné o konání ústního jednání, při kterém se má výslech svědka uskutečnit, daňový subjekt uvědomit a umožnit mu se jej zúčastnit. Pokud odvolací orgán v řízení o odvolání doplňuje dokazování, nahrazuje tak úkony správce daně a musí proto striktně vycházet z ustanovení § 16 daňového řádu. Výklad provedený žalovaným (tj. že taková povinnost se nevztahuje na odvolací řízení) fakticky daňový subjekt zbavuje možnosti uplatnit jeho práva, a to pouze z důvodu, že správce daně důkazy neprovedl, ačkoliv z postupu žalovaného vyplývá, že je nepochybně provést měl. Podle soudu tak má daňový subjekt právo účasti a kladení otázek svědkům a znalcům nejen při dokazování prováděném správcem daně před vydáním dodatečného platebního výměru, ale také při doplňování dokazování v rámci odvolacího řízení. V předmětné věci výslechem uvedených svědků byly zjišťovány skutečnosti mající vliv na závěr žalovaného o nevěrohodnosti a neprůkaznosti listinných důkazů předložených v daňovém řízení žalobcem, soud proto uzavřel, že výslechy svědků byly provedeny procesně vadným způsobem a taková procesní vada mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí a napadené rozhodnutí zrušil. Ostatní žalobní body neshledal důvodnými.

Žalovaný napadl rozhodnutí městského soudu včasnou kasační stížností opírající se svým obsahem o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení). Konkrétně namítá, že právo klást otázky svědkům, a znalcům při ústním jednání a místním šetření ve smyslu § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu náleží daňovému subjektu pouze v rámci daňové kontroly, v jiných fázích daňového řízení daňový subjekt toto právo nemá, neboť mu jej daňový řád nezakládá. Žalovaný proto neporušil ani ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu a ani žalobci v odvolacím řízení neodňal právo dokládat důkazní prostředky a prokazovat svá tvrzení. Důkazní břemeno prokázat, že sporné výdaje byly výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů leželo na žalobci, ten byl k tomu opakovaně vyzván, důkazní břemeno neunesl a požadované neprokázal. Vzhledem k tomu, že nebylo možno ověřit v účetnictví a ani jiným důkazním prostředkem, že předložené písemnosti prokazují, že výdaje D. Š. a T. z. byly daňově uznatelné výdaje, tyto písemnosti žalovaný neuznal jako důkazní prostředky a shodně se správcem daně tyto výdaje neuznal pro účely zjištění základu daně a daně za rok 1991. Stěžovatel je toho názoru, že v této fázi daňového řízení bez dalšího došetřování mohl vydat rozhodnutí, kterým by, na základě prokazatelně zjištěné skutečnosti, že daňový subjekt ani v odvolacím řízení neprokázal, že předmětné částky jsou výdaji podle § 9 zákona o dani z příjmů obyvatelstva, zamítl podané odvolání. Jestliže v úsilí o naplnění § 31 odst. 2 daňového řádu navíc provedl vyslechl svědky a ti nepředložili žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že dané výdaje byly u daňového subjektu výdaji na dosažení, zajištění a

udržení příjmů, provedené svědecké výpovědi neovlivnily výsledek odvolacího řízení. Podle stěžovatele lze tyto výslechy charakterizovat jako úkony nadbytečné, neboť při nich nebyly zjištěny žádné rozhodné skutečnosti. Žalobce navíc obdržel fotokopie svědeckých výpovědí, byl s nimi seznámen a mohl na ně reagovat předkládáním dalších důkazních prostředků. Stěžovatel proto dovozuje, že ve věci byl shromážděn dostatek dalších důkazů, které samostatně prokazují učiněný závěr o neprokázání sporných výdajů jako daňově uznatelných výdajů a případné nedodržení postupu podle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu při výslechu svědků v odvolacím řízení tak nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

Žalobce ve svém písemném vyjádření k žalobě poukázal na skutečnost, že v kasační stížnosti je jako stěžovatel označen Český stát, zastoupený Finančním ředitelstvím pro hlavní město Prahu, žalovaným však byl správní orgán, který rozhodoval v posledním stupni, tj. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu. Kasační stížnost tak podle něho podal subjekt k tomu neoprávněný a navrhl odmítnutí kasační stížnosti. Věcně se pak žalobce ztotožnil s právním názorem vysloveným soudem v napadeném rozhodnutí. Podle žalobce soud správně dospěl k závěru, že i v odvolacím řízení mu svědčilo právo vyplývající z § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, jež mu žalovaný nezákonně odepřel. Podle žalobce za situace, kdy výslechy svědků byly provedeny procesně nepřípustným způsobem nelze dospět k závěru, že výslechy svědků byly úkony nadbytečnými, neboť nelze vyloučit, že by otázky položené žalobcem mohly přinést nové poznatky a vést tak k pro něho příznivějšímu rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou uplatněnou žalobcem, tedy otázkou, zda kasační stížnost byla podána osobou k tomu oprávněnou.

Podle § 102 s. ř. s. je k podání kasační stížnosti legitimován účastník řízení, z něhož napadené rozhodnutí vzešlo, popř. osoba zúčastněná na řízení. V předmětné věci byly účastníky řízení před městským soudem žalobce a žalovaný, jímž bylo Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu, které vydalo napadené rozhodnutí o odvolání (§ 69 s. ř. s.); jim tak podle výsledku přezkumu svědčilo právo napadnout rozhodnutí městského soudu kasační stížností. Je třeba žalobci přisvědčit v tom, že v podané kasační stížnosti je jako stěžovatel uveden „Český stát, zastoupený Finančním ředitelstvím pro hl. m. Prahu, zastoupeného Mgr. Michalem Cziglem na základě plné moci“ a Český stát je nepochybně subjektem odlišným od finančního ředitelství. Kasační stížnost je však v záhlaví označena názvem a adresou žalovaného, je podepsána Mgr. Michalem Cziglem a opatřena razítkem žalovaného; je připojena též plná moc k podání kasační stížnosti udělená žalovaným zástupci Mgr. Michalu Cziglemu. Soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je kasační stížností, kterou podal žalovaný, nikoliv Český stát, byť se za něho stěžovatel formálně označil; není proto důvodu pro to, aby kasační stížnost byla odmítnuta jako podaná osobou, která je k tomu zjevně neoprávněnou.

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel v prvé řadě vychází z doslovného textu daňového řádu [§ 16 odst. 4 písm. e)] a namítá, že pouze tehdy, je-li prováděna daňová kontrola má daňový subjekt právo být přítomen výslechu svědků a znalců a klást jim otázky při ústním jednání a místním šetření, v jiných fázích daňového řízení takové právo nemá, neboť ho zákon pro jiné fáze než pro daňovou kontrolu (tedy ani pro odvolací řízení) nestanoví.

Ustanovení § 16 daňového řádu, opatřené nadpisem daňová kontrola, je součástí části první daňového řádu, označené nadpisem obecná ustanovení.

Ustanovení obecné části daňového řádu upravují mezi jinými i zásady daňového řízení, vymezují pravidla příslušnosti, daňové subjekty, doručování a celou řadu dalších procesních pravidel, která je nutno uplatňovat v kterékoli fázi daňového řízení. Stanoví-li § 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 při daňové kontrole či jiné fázi daňového řízení, ani to, zda je takové právo *expressis verbis* v ustanovení zvláštní části zákona uvedeno.

Účel a smysl zákona nelze hledat jen ve slovním vyjádření 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 základních práv a svobod, pokud jde o právo účastníka řízení být přítomen projednávání věci a vyjadřovat se k prováděným důkazům. Pro důvody výše uvedené neobstojí závěr žalovaného, že nepostupoval v rozporu s platným právním předpisem, jestliže pro provádění výslechu v odvolacím řízení právo daňového subjektu klást otázky vyslýchaným svědkům výslovně nestanoví.

Nejvyšší správní soud proto ve shodě s právním názorem vysloveným městským soudem proto uzavírá, že daňovému subjektu svědčí právo účasti při provádění důkazů nejen ve fázi provádění daňové kontroly, ale toto právo mu náleží i v jiných fázích daňového řízení, je-li prováděn důkaz výslechem svědků nebo znalců. Daňový subjekt nemůže být na tomto právu zkrácen jen proto, že důkaz výslechem svědka nebo znalce je prováděn v jiné fázi daňového řízení než je daňová kontrola. Daňový orgán je proto povinen jej o provádění takového důkazu uvědomit a umožnit mu účast při jeho provedení a umožnit mu tak podrobit svědka a znalce jím kladeným otázkám.

Nelze přisvědčit ani stěžovatelově námitce spočívající v tom, že výslech svědků provedených odvolacím správním orgánem byl důkazem nadbytečným a proto ani případné nedodržení postupu podle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť učiněný závěr byl prokázán dostatečným množstvím jiných důkazů.

Tak je tomu především proto, že předmětnými výslechy svědků byly zjišťovány skutečnosti mající vliv na závěr žalovaného o nevěrohodnosti a neprůkaznosti listinných důkazů předložených v daňovém řízení žalobcem.

Důvodem pro zrušení rozhodnutí soudem pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. je úsudek o tom, že taková vada mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, nikoliv závěr o tom, že v důsledku procesního pochybení je napadené rozhodnutí nezákonné.

Rozhodnutí žalovaného vychází z toho, že žalobce neprokázal, že jím vykázané sporné výdaje byly daňově uznatelnými výdaji, žalobcem předložená potvrzení žalovaný hodnotil jako nevěrohodná, a to právě ve spojení s provedenými výpověďmi svědků. Stěžovatel přitom z výslechu svědků provedených procesně vadným způsobem vycházel a učinil je podkladem svého rozhodnutí. Pokud by byl žalobce řádně vyrozuměn o konání výslechu svědků a byla mu tak umožněna účast na provádění těchto důkazů nelze vyloučit, že v důsledku jím kladeným otázek mohly svědecké výpovědi osvědčit i jiné závěry o předložených listinných důkazech. Městský soud v Praze proto nepochybil, jestliže dospěl k závěru, že toto procesně vadný způsob výslechu svědků mohl mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

Kasační stížnost byla shledána nedůvodnou, Nejvyšší správní soud ji proto podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, vůči žalovanému. Nejvyšší správní soud úspěšnému žalobci přiznal odměnu za jeden úkon právní služby, a to za sepsání vyjádření ke kasační stížnosti ve výši 1000 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.], a náhradu hotových výdajů ve výši 75 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), celkem tedy 1075 Kč.

Stěžovateli, který úspěch ve věci neměl, právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. a contr.)

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. března 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu