

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Turkové a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobce: **V.C. spol. s r. o.**, zast. JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem, se sídlem Přerov, Čapky Drahlovského 18, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, Na Jízdárně 3, 709 00 Ostrava, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 10. 2003, č. j. 22 Ca 410/2002 – 39,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný (stěžovatel) – Finanční ředitelství v Ostravě – **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení částku ve výši 2150 Kč do 30ti dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám JUDr. Tomáše Vymazala, advokáta, se sídlem Přerov, Čapky Drahlovského 18.

Odůvodnění:

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 9. 10. 2003, č. j. 22 Ca 410/2002 – 39, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 23. 7. 2002, č. j. 4219/130/2002, pro vady řízení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dále rozhodl o tom, že žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4650 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Jiřího Nováka, advokáta, se sídlem Praha 2, Sokolská 60, adresa pro doručování: Přerov, nám. TGM 11.

V odůvodnění rozhodnutí krajský soud uvedl, že se žalobce žalobou podanou v zákonné lhůtě domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 7. 2002, č. j. 4219/130/2002, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Šternberku ze dne 13. 9. 2001, č. j. 29599/01/381920/0217, jímž správní orgán

prvního stupně (dále jen „správce daně“) vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2000 ve výši 54 766 Kč. Žalovaný na základě zhodnocení provedených důkazů dospěl k závěru, že žalobce nesplnil svou povinnost podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon“), neboť neprokázal, že zdanitelné plnění, deklarované k uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 1 704 174,70 Kč na základě doložené faktury č. 015/3158 ze dne 6. 11. 2000, vystavené obchodní společností T., s. r. o., U. H., V. 871, za dodání radiostanic s příslušenstvím v celkové hodnotě 9 450 423,70 Kč, bylo uskutečněno, že bylo uskutečněno plátcem, a že byl doložen daňový doklad obsahující všechny náležitosti uvedené v ustanovení § 12 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Podle žalovaného náležitostmi, které žalobcem doložený daňový doklad neobsahoval, byly obchodní jméno, sídlo, popř. místo podnikání a DIČ plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění § 12 odst. 2 písm. a) a b) zákona. Žalovaný neuznal nárok žalobce na odpočet DPH ve výši 1 704 174,70 Kč podle § 19 odst. 1 a 2 zákona č. 588/1992 Sb., zejména na základě nesrovnalostí ve výpovědích M. O. (jednatele T., s. r. o.) a P. P. (jednatele žalobce), desetinásobného navýšení prodejní ceny zboží ze strany T., s. r. o., personální propojenosti a vazby jednatelů žalobce s osobou P. P., existence dokladů neobsahujících zákonné náležitosti daňového dokladu, skutečnosti, že T., s. r. o. figuruje mezi firmami, u nichž bylo v minulosti zjištěno vystavování fiktivních daňových dokladů, a podpůrně i na základě skutečností, že T., s. r. o., dosud nepodal za předmětné zdaňovací období přiznání k DPH a DPH na výstupu neodvedl.

Z odůvodnění rozsudku krajského soudu plyne, že soud považoval za důvodnou námitku žalobce, která vytýkala žalovanému porušení práva žalobce klást svědkům otázky při ústním jednání a místním šetření. Soud dospěl k závěru, že instituty daňové kontroly podle § 16 a vytýkacího řízení podle § 43 zákona spojuje stejný účel; tím je zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti daňovému subjektu, které umožní dosáhnout cíle celého daňového řízení, t. j. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (§ 2 odst. 2 zákona). Jestliže je v obou případech jedním z prostředků k dosažení téhož účelu a cíle provedení důkazů výslechem svědka při ústním jednání nebo místním šetření podle ustanovení § 8, § 12 a § 15 zákona, společných pro všechny etapy daňového řízení, pak není žádného důvodu k odlišnostem ve způsobu vedení tohoto důkazu v závislosti na tom, zda k výslechu svědka dochází v rámci vytýkacího řízení nebo při provádění daňové kontroly po vyměření daně. Nelze též přehlédnout, že právo daňového subjektu klást otázky svědkům při ústním jednání a místním šetření je výrazem jedné ze základních zásad daňového řízení vyjádřené v § 2 odst. 9 zákona, a vztahující se nepochybně i na řízení vyměřovací včetně vytýkacího, a to zásady spolupráce daňových subjektů se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Doplňující otázky daňového subjektu na svědka při jeho výslechu správcem daně totiž mohou významně přispět k co nejúplnějšímu zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti daňového subjektu ve smyslu § 31 odst. 2 zákona. Závěr, že právo klást svědkům otázky při ústním jednání a místním šetření má daňový subjekt i ve vytýkacím řízení vedeném podle § 43 zákona, je též konformní s ústavními předpisy. V této souvislosti je třeba zmínit zejména ustanovení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle jehož první věty každý má právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti, a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Uvedené ustanovení se vztahuje nejen na soudní řízení, ale i na řízení vedená před jinými státními orgány, či orgány veřejné správy, včetně řízení daňového (srov. V. Pavlíček, J. Hřebejk, V. Knapp, J. Kostečka, Z. Sovák: Ústava a ústavní řád České republiky, II. díl – práva a svobody,

Praha 1996, str. 279, a nález Ústavního soudu ze dne 11. 9. 2001, sp. zn. I. ÚS 591/2000, publikovaný pod č. 133 ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu ČR, svazek 23, str. 265 – 271). Protože správce daně při provádění dokazování v rámci vytýkacího řízení výslechem v rozsudku označených osob, nacházejících se v procesním postavení svědků, nerespektoval právo žalobce klást svědkům otázky při ústních jednáních, stanovené v § 16 odst. 4 písm. e) zákona, a vztahující se – jak bylo řečeno výše – i na provádění dokazování výslechem svědků ve vytýkacím řízení, byl jeho procesní postup v rozporu se zákonem. Protože žalovaný toto pochybení správce daně v odvolacím řízení neodstranil (§ 50 odst. 3 věta čtvrtá), zatížil tím podle názoru soudu daňové řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Soud dále konstatoval, že je třeba vzít v úvahu, že výslechem uvedených osob v procesním postavení svědků, jejichž výpovědi žalovaný v napadeném rozhodnutí zahrnul do procesu hodnocení důkazů ve smyslu § 2 odst. 3 zákona, byly zjišťovány skutečnosti významné pro posouzení, zda žalobce v předmětném zdaňovacím období přijal zdanitelné plnění na základě výše specifikovaného daňového dokladu. Nepochybně tedy šlo o důkazy, směřující ke zjištění skutečností, rozhodných pro správné stanovení povinnosti žalobce k DPH ve smyslu § 31 odst. 2 zákona a § 19 zákona č. 588/1992 Sb. Soud dospěl k závěru, že v posuzovaném případě v daňovém řízení došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a soud, aniž by se mohl zabývat zbývajícími žalobními námitkami, napadené rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. c) pro vady řízení bez jednání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Uvedl, že právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Proti tomuto rozsudku podal včas kasační stížnost žalovaný (dále jen „stěžovatel“), a to z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle názoru stěžovatele dospěl soud k nesprávnému posouzení právní otázky, když dovodil, že daňová kontrola plní stejný účel jako vytýkací řízení, t. j. zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně daňovému subjektu, a není proto důvodu k odlišnostem ve způsobu provedení důkazu výslechem svědka v rámci daňové kontroly nebo ve vytýkacím řízení. Tvrdil, že ustanovení obecné části zákona o správě daní a poplatků upravují řadu institutů, některé z nich se uplatňují v jakékoliv 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 podle názoru stěžovatele 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 citovaného zákona). Smyslem vytýkacího řízení je odstranění pochybností, ať již o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání. Stěžovatel dále uvedl, že z povahy institutu vytýkacího řízení, uvedeného v ustanovení § 43 zákona, i jeho systematického zařazení je zřejmé, že tento postup může správce daně zvolit pouze tehdy, není-li podle 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. Podle názoru stěžovatele 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 upravené 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 zdůraznil odlišné cíle daňové kontroly a vytýkacího řízení; konstatoval, že 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 podle názoru stěžovatele nelze použít v té fázi řízení, pokud ustanovení obecné části odporují institutu upravenému ve zvláštní části. Použití ustanovení § 16 zákona o daňové kontrole tak není ve vytýkacím řízení možné. Stěžovatel navrhoval, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se k podané kasační stížnosti obsáhle vyjádřil a ve vyjádření polemizoval s jednotlivými námitkami, uvedenými v kasační stížnosti. Konstatoval (mimo jiné), že právo klást svědkům dotazy je právem obecně upraveným i v právních předpisech nejvyšší právní síly. Podle jeho názoru soud tedy postupoval správně, když dospěl k závěru, že ustanovení § 16 odst. 4e zákona se přiměřeně použije i na provádění důkazů výslechem svědků ve vytýkacím řízení. Pokud daná právní norma neupravuje přesně každý jednotlivý postup řízení (v tomto případě výslech svědka), je třeba při její aplikaci postupovat tak, aby byl zachován účel zákona a účel příslušného ustanovení. Navrhoval, aby soud kasační stížnost zamítl, a rozhodl dále tak, že žalovaný je povinen uhradit žalobci náklady soudního řízení ve výši, která bude určena soudem.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě, vázán rozsahem a důvody, uvedenými v ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle citovaného ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Taková pochybení Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku Krajského soudu v Ostravě neshledal.

Z obsahu správních spisů vyplynulo, že žalobce podal u příslušného správce daně dne 25. 1. 2001 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2000, v němž dospěl k nadměrnému odpočtu ve výši 1 658 409 Kč. Výzvou ze dne 12. 2. 2001, č. j. 4557/01/381920/0217, k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání podle § 43 zákona, správce daně vyzval žalobce mj. k předložení veškerých důkazních prostředků, včetně daňových dokladů, vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním. V průběhu takto zahájeného vytýkacího řízení správce daně prostřednictvím dožádaných správců daně (Finančního úřadu v Uherském Hradišti a Finančního úřadu v Brandýsi nad Labem – Staré Boleslavi) provedl při ústních jednáních výslech M. O. a M. A. k okolnostem týkajícím se daňových poměrů žalobce (výslech M. A. byl proveden až ve stádiu odvolacího řízení). Výslechy těchto osob, které se objektivně nacházely v procesním postavení svědků ve smyslu § 8 zákona, neboť vypovídaly o důležitých okolnostech v daňovém řízení, týkajících se jiných osob (v daném případě žalobce), byly provedeny bez účasti žalobce, kterého o provádění těchto důkazů správce daně nevyrozuměl.

Žalovaný 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, nikoliv však v případě vytýkacího řízení podle § 43 citovaného zákona. Vychází přitom ze systematického výkladu a účelu jednotlivých daňových institutů. Jakkoliv by Nejvyšší správní soud nezpochybňoval odlišnost cílů jednotlivých daňových institutů, provedených výkladem žalovaného, je třeba konstatovat, že ustanovení obecné části zákona č. 337/1992 Sb., upravují mezi jinými i zásady daňového řízení, přičemž tyto, jak sám stěžovatel uvádí, je nutno uplatňovat v kterékoliv fázi daňového řízení. Stanoví-li ustanovení § 9 odst. 9 citovaného zákona povinnost i právo daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně, svědčí toto právo daňovému subjektu kdykoliv 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 expresis verbis v ustanovení zvláštní části zákona uvedeno. Nutno tedy uzavřít, že právo klást svědkům otázky při jednání, jakož i ostatní práva součinnosti, nepochybně daňovým subjektům náleží i bez výslovného odkazu v § 16 odst. 4 citovaného zákona.

Nejvyšší správní soud dále uvádí, že účel a smysl zákona nelze dovozovat pouze z doslovného a systematického výkladu právního předpisu, neboť v každém právním předpise jsou (nebo by měly být) vždy obsaženy příslušné demokratické principy. K tomu nutno dodat, že 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 namísto doslovného výkladu zvolit výklad konformní s účelem a smyslem zákona se zřetelem na relevantní právní principy. Jeden z těchto principů je zakotven právě v čl. 38 odst. 2 Listiny, pokud jde o právo účastníka řízení být přítomen projednání věci a vyjadřovat se k provádění důkazů. Pro důvody výše uvedené neobstojí závěr žalovaného, že postupoval v souladu s platným právním předpisem. Nejvyšší správní soud tedy zcela sdílí názor krajského soudu vyslovený v odůvodnění napadeného rozsudku, jenž se podrobně a vyčerpávajícím způsobem věnoval výkladu ustanovení § 16 a § 43 zákona ve vztahu k posouzení práva účastníka daňového řízení na jeho účasti při výslechu svědků v těchto řízeních. Konstatuje tedy, že ústavně nekonformní interpretací tohoto předpisu provedenou žalovaným byla porušena procesní práva žalobce, dokazování bylo zatíženo procesními vadami a krajský soud proto nepochybil, když rozhodnutí žalovaného, které vycházelo z nesprávně zjištěného skutkového stavu, pro vady řízení zrušil. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že povinnost i právo daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně svědčí daňovému subjektu v takovém řízení kdykoliv (§ 2 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Není tedy rozhodné, zda se tak děje v rámci vytýkacího řízení nebo při daňové kontrole, ani to, zda je takové právo v ustanovení zvláštní části zákona expresis verbis uvedeno. Právo klást svědkům otázky při jednání, jakož i ostatní práva součinnosti nepochybně daňovému subjektu náleží i bez výslovného odkazu v § 16 odst. 4 citovaného zákona (shodně též rozsudek NSS 5 Afs 14/2004).

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.).

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, žádal náklady soudního řízení ve výši, která bude určena soudem. Z obsahu spisu plyne, že žalobce je i v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem, a to jiným advokátem, než v řízení žalobním. Ve věci bylo podáno vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 23. 12. 2003. Za této situace přiznal Nejvyšší správní soud žalobci právo na náhradu nákladů právního zastoupení, a to za dva úkony po 1000 Kč (§ 11 odst. 1 písm. b/ a d/ vyhlášky č. 177/1996 Sb. a § 9 odst. 3 písm. f/ téže vyhlášky), 2 x režijní paušál po 75 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky). V souladu s ustanovením § 149 odst. 1 o. s. ř. za použití § 64 s. ř. s. zavázal soud žalovaného, který v řízení o kasační stížnosti úspěšný nebyl, zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobce v řízení o kasační stížnosti zastupoval.

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

V Brně dne 7. března 2005

JUDr. Marie Turková
předsedkyně senátu