ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Č. J., a. s.**, zastoupeného JUDr. Kristinou Škampovou, advokátkou se sídlem v Brně, Pellicova 8a, za účasti **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem v Českých Budějovicích, Mánesova 3, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 4. 2004, č. j. 10 Ca 17/2004 – 69,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 4. 2004, č. j. 10 Ca 17/2004 – 69, byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 2. 12. 2003, č. j. 3298/120/2003 a č. j. 3299/120/2003, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „finanční úřad“) ze dne 28. 11. 2002, č. j. 251754/02/077910/2760 a č. j. 251805/02/077910/2760, o dodatečném doměření daně z příjmů právnických osob za rok 1997 ve výši 2 644 980 Kč a za rok 1998 ve výši 4 144 000 Kč. V odůvodnění rozhodnutí krajský soud konstatoval, že všechny námitky stěžovatele uplatněné v žalobě směřovaly proti procesnímu postupu správce daně. K namítané neplatnosti napadených rozhodnutí krajský soud uvedl, že daňová kontrola zahájená dne 10. 12. 1999 byla prováděna za rok 1997 u daňového subjektu Č. J., a. s., který je nástupcem daňového subjektu Č. J., s. r. o., který podával daňové přiznání za rok 1997. Proto je správcem daně správně uveden jako poplatník subjekt, který daňové přiznání za rok 1997 podal a stěžovatel jako nástupnická společnost, a to i z důvodu přehlednosti ohledně

právního nástupnictví. Jako příjemce rozhodnutí je správně označen stěžovatel, kterému byla ta rozhodnutí doručována, neboť právě jemu, jako právnímu nástupci, je ukládána daňová povinnost. Z logiky věci plyne, že daňová povinnost nemůže stíhat právního předchůdce, který v době rozhodování neexistuje. Jestliže stěžovatel vstoupil do práv Č. J., s. r. o., tak je to právě stěžovatel, jemuž lze povinnost zaplatit daň uložit. Předmětné platební výměry jsou řádně opatřeny vlastnoručním podpisem vedoucího referátu vyměřovacího oddělení Finančního úřadu v Českých Budějovicích v souladu s § 32 odst. 2 písm. g) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Skutečnost, zda uvedená pracovnice je oprávněna dodatečný platební výměr podepsat, vyplývá ze spisového řádu správce daně i z pracovní náplně uvedené pracovnice. Pokud jde o datum na rozhodnutí, vyžaduje zákonná norma uvést v rozhodnutí jediné datum, a to datum podpisu rozhodnutí, a takovým datem se současně rozumí den vydání rozhodnutí. Požaduje-li zákon opatřit rozhodnutí jediným datem, nemůže dojít se zřetelem k zájmu na zajištění právní jistoty k jakékoliv pochybnosti o tom, kdy bylo rozhodnutí vydáno. Napadená rozhodnutí finančního ředitelství datum podpisu rozhodnutí ve smyslu citovaného ustanovení obsahují, a proto nelze uvažovat o jejich neplatnosti. Rovněž výhrada stěžovatele ohledně škrtnuté pasáže ve výroku, kde je uveden způsob výpočtu daně, je podle krajského soudu zcela nedůvodná. Platební výměr je vydáván na předepsaném tiskopise, kde je v bodě 3 uvedeno ohledně výpočtu dodatečně vyměřené daně, že „daň ze základu daně uvedeného na řádku 2 s použitím sazby buď podle § 21 nebo § 35 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), takže je dán předpoklad, že při vydání rozhodnutí správce daně přeškrtne to ustanovení, které dané věci neodpovídá. Správce daně podle názoru krajského soudu nepochybil ani při projednávání zprávy o daňové kontrole. V originále zprávy je v části IV. uvedeno, že zpráva byla projednána a současně předána stěžovateli dne 15. 8. 2001, což je potvrzeno i podpisem zástupce stěžovatele. Protože stěžovatel nezaujal stanovisko, je ve zprávě zaznamenáno, že „vzhledem ke značenému rozsahu zprávy o daňové kontrole po dohodě se správcem daně se žalobce písemně vyjádří do 10. 9. 2001“. Do práva stěžovatele podle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků zasaženo nebylo, protože stěžovatel reagoval písemným vyjádřením ze dne 7. 9. 2001 a navrhl doplnění důkazního řízení a výslechy svědků. Správce daně s tímto vyjádřením a návrhy v něm obsaženými dále pracoval a doplnil dokazování. S provedeným dokazováním byl stěžovatel podle protokolu o jednání ze dne 12. 8. 2002 seznámen. Předmětem tohoto jednání bylo doplnění zprávy o kontrole ze dne 7. 9. 2001 a doplnění vysvětlení a návrhů důkazních prostředků z 31. 10. 2001. Na základě uvedeného jednání stěžovatel opětovně požádal o lhůtu 15 dnů k vyjádření a k seznámení se se závěry uvedené v doplňku zprávy o kontrole, které správci daně doručil dne 4. 10. 2002. Ke zprávě se stěžovatel vyjádřil i písemně a podal návrh na doplnění dokazování, z čehož plyne, že své právo dané v § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků beze zbytků využil. K tomu krajský soud poznamenal, že v odvolání proti dodatečným platebním výměrům tuto námitku stěžovatel nevznesl. Za neopodstatněnou označil krajský soud námitku absence protokolu o jednání ze dne 15. 8. 2001, neboť nebylo povinností správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole vyhotovovat protokol o ústním jednání ve smyslu § 12 zákona o správě daní a poplatků, neboť se zde postup správce daně řídí ustanovením § 16 odst. 8 citovaného zákona. Správce daně, jak je výše uvedeno, podle tohoto ustanovení postupoval. K nahlížení do spisu krajský soud uvedl, že stěžovatel písemně požádal dne 13. 7. 2003 o nahlédnutí do předkládací zprávy ve věci odvolání proti platebním výměrům, což mu nebylo umožněno a jeho odvolání o omezení do rozsahu nahlédnutí bylo rozhodnutím finančního ředitelství zamítnuto. Krajský soud považuje závěr finančního ředitelství za správný, a to i s odkazem na § 31 zákona o správě daní a poplatků, neboť předkládací zpráva není důkazním prostředkem a jestliže není podkladem pro rozhodnutí, nemůže mít stěžovatel právo se s touto písemností seznámit. Proto

je i v souladu s § 23 odst. 2 „korespondenční“ nahlížení do spisu vyloučeno. Protože důkazní prostředky jsou taxativně vyjmenované v § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, čestné prohlášení není důkazním prostředkem, neboť jím nelze ověřit skutečnosti významné pro správné stanovení daňové povinnosti. Finanční orgán proto správně nepřipustil jako důkaz čestné prohlášení osob a k obsahu tohoto prohlášení nepřihlédl. Krajský soud uzavřel, že napadené rozhodnutí bylo vydáno souladu s 32 odst. 2, 7, 9, § 16 odst. 4, 8 písm. f), § 23 odst. 2, § 12, § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel uvedl, že již v žalobě namítal neplatnost platebních výměrů, které trpí hned několika vadami způsobujícími jejich neplatnost ve smyslu § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Konstatoval-li krajský soud, že napadená rozhodnutí byla vydána v souladu s § 32 citovaného zákona, dospěl k nesprávnému právnímu posouzení věci. V rozhodnutí finančního úřadu ze dne 28. 11. 2002, č. j. 251754/02/077910/2760, byly jako příjemce rozhodnutí uvedeny dva subjekty, což podle stěžovatele nelze připustit. Rozhodnutí musí nejen obsahovat esenciální náležitosti stanovené v § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ale i musí být uvedeny formálně správně, tj. způsobem, který zákon stanoví. Uvedení dvou subjektů různě identifikovaných s různými názvy a s různým „číslem poplatníka“ zakládá právní nejistotu a zmatečnost tohoto aktu, když z platebního výměru není zřejmé, komu vlastně byla daňová povinnost uložena. V tomtéž rozhodnutí je uvedena funkce „vedoucí referátu“. Takové zcela neurčité označení funkce nesplňuje podle názoru stěžovatele podmínku písm. g) citovaného ustanovení. Krajský soud v rozsudku konstatuje, že podpis na rozhodnutí patří vedoucí referátu vyměřovacího oddělení, což však z rozhodnutí v žádném případě nevyplývá. Takové označení funkce je naprosto nedostatečné pro ověření potřebné kompetence, když není zřejmé, o jaký referát se jedná. Je to obdobné jako by podepsaná osoba byla označena jako „pracovník správce daně“, což ustálená judikatura považuje za nedostatečné naplnění podmínky podle předmětného zákonného ustanovení. Na obou rozhodnutích finančního úřadu chybí datum podpisu těchto rozhodnutí. Z logiky věci vyplývá, že datum podpisu by mělo být umístěno u podpisu, neboť je zřejmé, že datum podpisu a datum vydání rozhodnutí nemusí být, a v řadě praktických případů ani nemůže být, totožné. Žalobní námitka směřovala proti posouzení, že za těchto okolností je zaručeno, že uvedení jediného data na titulní straně rozhodnutí je uvedením data při podpisu rozhodnutí oprávněnou osobou. V této věci zaujal shodný právní názor Krajský soud v Brně ze dne 4. 3. 2004, sp. zn. 30 Ca 114/2002. Platebním výměrům vytýkal stěžovatel také způsob vydávání rozhodnutí za použití proškrtávání části výroku formuláře rozhodnutí. U této techniky nelze určit, kdo a kdy takový zásah provedl a zda to bylo před či po podpisu rozhodnutí apod. Konstatování finančního ředitelství i soudu, že jde o celostátní schválený tiskopis nelze považovat za odpovídající argument. Zcela zásadní vadou řízení, kterou stěžovatel vytýkal správci daně, je postup při daňové kontrole. V daném případě daňová kontrola skončila 15. 8. 2001, tj. v den podpisu zprávy o daňové kontrole. Podpisu zprávy o daňové kontrole však v rozporu se zákonem nepředcházelo žádné její projednání a zejména nebylo před jejím podpisem stěžovateli umožněno se k jejímu obsahu a způsobu kontrolního zjištění vyjádřit a navrhnout doplnění. Zpráva tedy byla podepsána, avšak nebyla vůbec žádným způsobem projednána, jak předpokládá zákon o správě daní a poplatků. Údajné doplnění zprávy o daňové kontrole, jak uvádí správce daně v protokolu ze dne 12. 8. 2002, nelze považovat za zákonné, když doplnění obsahu zprávy o daňové kontrole po jejím podpisu zákon ani formálně nepřipouští. Přes rozsáhlé podání stěžovatele, které obsahovalo doplnění důkazních prostředků, nebylo na kontrolním zjištění nic změněno, a to ani tím, že by byly nově navrhované podněty či důkazy jakkoliv relevantně zhodnoceny, tj. ve zprávě o daňové kontrole nebo jiným relevantním způsobem. K porušení procesních práv stěžovatele došlo v souvislosti s ukončením daňové kontroly také tím, že správce daně nesepsal protokol

o ústním jednání podle § 12 zákona o správě daní a poplatků, což mělo za následek, že nebylo zaznamenáno projednání zprávy o daňové kontrole. Krajský soud tuto skutečnost posoudil jako zákonné konformní, s čímž však stěžovatel nesouhlasí, protože podle § 12 zákona o správě daní a poplatků je správce daně povinen sepsat o ústním jednání protokol vždy. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas také se stručným odůvodněním soudu týkajícím se nepřípustnosti nahlížení do předkládací zprávy. Krajský soud se podle stěžovatele vůbec nevypořádal s rozsáhlou právní argumentací uvedenou k této otázce v žalobě. Důvody, které uvedl, jsou v rozporu s § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. K nahlížení do spisu „korespondenčním způsobem“ zaujalo souhlasné stanovisko i ministerstvo financí. Na jeho internetových stránkách je totiž daňovým subjektům umožněno podat žádost o nahlédnutí do spisových listin formou jejich opisu, a to elektronickou cestou, tedy korespondenčně. Finanční ředitelství zjevně vychází z právního názoru, že lze žádat opis pouze „při nahlížení“, resp. „po nahlížení“ do spisu, tedy při, resp. po, osobní návštěvě u správce daně, nikoliv předtím či zcela samostatně. Ustanovení § 23 zákona o správě daní a poplatků však takovou apriorní podmínku neukládá a s ohledem na čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny základních práv a svobod jde v případě předchozí osobní návštěvy jako podmínky pro vyhovění žádosti o opis listin o požadavek protiústavní. Požadavek finančního ředitelství, aby pořízení opisu listiny předcházela osobní návštěva u správce daně je extrémně formalizující. Zamítavé rozhodnutí správce daně týkající se nahlížení do předkládací zprávy je odůvodněno tím, že se jedná o úřední korespondenci s jinými státními orgány. Předkládací zprávu podle § 49 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků však nemůže považovat správce daně za korespondenci s jinými státními orgány. Finanční ředitelství není „jiný státní orgán“, nýbrž jde rovněž o finanční orgán podle § 2 zákona č. 531/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a to v rámci jedné soustavy daní. Odvolací orgán je navíc při odvolání v roli správce daně, takže šlo o komunikaci mezi dvěma správci daně v rámci výkonu správy daní. Krajský soud se ztotožnil rovněž s názorem finančního ředitelství, že čestné prohlášení není důkazním prostředkem v daňovém řízení a nesprávně konstatoval, že v § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, jsou taxativně vyjmenované důkazní prostředky. To neodpovídá skutečnosti. Naopak důkazní prostředky jsou vyjmenované příkladmo a teprve provedené důkazní řízení osvědčí, které z provedených důkazních prostředků se staly důkazem. Krajský soud však v tomto bodě akceptoval předběžnou selekci důkazů bez provedení daňového řízení. Nesouhlas vyjádřil stěžovatel se závěrem krajského soudu, že v řízení nebyly připuštěny nezákonné důkazy. Tak například na základě výzvy ze dne 18. 2. 2002 byly zjištěny informace od Č., a. s., ačkoliv jde jednoznačně o informace „o okolnostech v daňovém řízení týkajících se jiných osob“, o nichž je ovšem povinen vypovídat každý, pokud jsou mu tyto okolnosti známy, a to jako svědek podle § 8 zákona o správě daní a poplatků. Podle tohoto ustanovení tak v žádném případě nelze učinit písemně (jde o výpověď, která se protokoluje) a při tomto jednání je umožněno daňovému subjektu klást otázky. To se však nestalo. Závěr krajského soudu, že předmětem výzvy nebylo provedení výslechu svědka, je irelevantní, protože takový byl skutečný charakter řízení. Závěr krajského soudu, že lze připustit situaci, kdy spis stěžovatele vedený u správce daně nemusí obsahovat důkazy, o které se rozhodnutí správce daně opírá, je v rozporu s § 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. To se týká šetření na základě dožádání Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 8. 1. 2002. V rámci dožádání proběhlo šetření, o němž není ve spise žádný záznam, pouze shrnutí dožádaného správce daně. To však nelze považovat za důkaz, jak judikoval Ústavní soud v rozhodnutí ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II ÚS 232/02. Protože kasační stížnost je odůvodněna vadami řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a nezákonností ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. navrhl stěžovatel, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že v ní stěžovatel uvádí shodné námitky jako v žalobě. Proto odkázalo na své vyjádření k podané žalobě. Kasační stížnost oproti žalobě rozšiřuje o pasáž týkající se data podpisu. S poukazem na ustanovení zákona o správě daní a poplatků označilo, že je od věci argumentace stěžovatele srovnáváním rozhodnutí vydaných v daňovém řízení na straně jedné a ve správním řízení na straně druhé, neboť správce daně rozhodnutí s výjimkou uložení pokuty podle § 37 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, nevydává. Umístění data podpisu na první straně v horním rohu rozhodnutí není v rozporu s platnou právní úpravou, neboť podle názoru Ústavního soudu vyjádřeném v usnesení ze dne 4. 9. 2003, sp. zn. III ÚS 103/2003 „obsahuje-li rozhodnutí správce daně datum na první straně v horním rohu, pak platí, že toto je datum podpisu rozhodnutí“. Protože finanční ředitelství je přesvědčeno, že v rámci odvolacího řízení nebyla porušena základní práva stěžovatele, o čem svědčí skutečnost, že krajský soud žalobu zamítl, navrhlo, aby také kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V podstatě shodně jako v žalobě stěžovatel především namítal, že platební výměry trpí hned několika vadami způsobujícími jejich neplatnost ve smyslu § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a konstatoval-li krajský soud, že napadená rozhodnutí byla vydána v souladu s § 32 citovaného zákona, dospěl k nesprávnému právnímu posouzení věci.

První důvod neplatnosti spatřuje stěžovatel v tom, že v rozhodnutí finančního úřadu ze dne 28. 11. 2002, č. j. 251754/02/077910/2760, byly jako příjemce tohoto rozhodnutí uvedeny dva subjekty, což nelze připustit, protože rozhodnutí musí nejen obsahovat esenciální náležitosti stanovené v § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ale ty musí být uvedeny formálně správně, tj. způsobem, který zákon stanoví, neboť určení dvou subjektů zakládá neurčitost a zmatečnost aktu.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu je nesporné, že přesné označení příjemce rozhodnutí je podle ustanovení § 32 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků základní náležitostí rozhodnutí. Za přesné označení příjemce je bezesporu nutno považovat takové označení, které bude zakládat jednoznačnou určitelnost daňového subjektu a vylučovat jeho zaměnitelnost za subjekt jiný.

Kdo je příjemcem rozhodnutí ve smyslu citovaného ustanovení vyplývá ze znění § 32 odst.1 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož je příjemcem rozhodnutí daňový subjekt, kterému jsou rozhodnutím ukládána práva nebo povinnosti. V daném případě byl daňovým subjektem, který měl ve smyslu § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků povinnost podat daňové přiznání za r. 1997 Č. J., s. r. o., což také dne 31. 3. 1998 učinil, přestože byl již dne 1. 1. 1998. vymazán z obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Českých Budějovicích, v důsledku čehož ve smyslu § 68 odst. 1 obch. zák. zanikl. Uvedeného dne byl do obchodního rejstříku zapsán stěžovatel.

Nejvyšší správní soud odmítá závěr, že označení příjemce rozhodnutí je v předmětném rozhodnutí takové, aby způsobilo jeho nicotnost, tedy navodilo stav, jako by zde žádné rozhodnutí vůbec neexistovalo. Podle ustálené judikatury, jakož i závěrů právní vědy, nicotnost (neexistenci) správního aktu způsobují vady řízení spočívající například

v rozhodování absolutně nekompetentním orgánem, rozhodování podle právního předpisu, který byl přede dnem rozhodnutí bez náhrady zrušen, v absolutním nedostatku zákonem předepsané formy, naprosté neurčitosti či nesrozumitelnosti obsahu rozhodnutí, a v důsledku toho jeho nerealizovatelnosti, nebo v absolutní nemožnosti plnění obsahu rozhodnutí. K takové situaci však v daném případě nedošlo. Protože za nicotné rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků je možno považovat takové daňové rozhodnutí, které postrádá některou ze zákonem taxativně stanovených zákonných náležitostí (formální aspekt), která je současně náležitostí základní (materiální aspekt), může absence zákonné formy správního aktu 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. Protože v daném případě tomu tak není nelze předmětné rozhodnutí finančního úřadu a tedy ani finančního ředitelství považovat za nicotná ve shora uvedeném smyslu.

Ze znění rozhodnutí vydaného Finančním úřadem v Českých Budějovicích lze vyrozumět, kdo je příjemce rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 32 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků a nemohou vzniknout v tomto směru žádné pochybnosti, i když jsou v rámečku nadepsaném slovem „Poplatník“ uvedeni jak stěžovatel, tak zaniklý daňový subjekt, právě pro neexistenci daňového subjektu Č. J., s. r. o. Příjemce rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 1 zákona o správě daní není zaměnitelný s jiným daňovým subjektem. Lze tedy konstatovat, že za dané situace, která byla stěžovateli od samého počátku známa, je nepochybné, že příjemce rozhodnutí byl určen dostatečně zřetelně a hodnocení daného rozhodnutí jako nicotného je z tohoto pohledu zcela vyloučeno. Nejvyšší správní soud proto nesdílí názor stěžovatele, že uvedení dvou subjektů různě identifikovaných s různými názvy a s různým „číslem poplatníka“ zakládá právní nejistotu a zmatečnost předmětného dodatečného platebního výměru, neboť je z něj zřejmé, že daňová povinnost byla uložena stěžovateli. Důvody, které vedly k uvedení dvou subjektů v dodatečném platebním výměru, jak byly správcem daně uvedeny, jsou zcela logické a pochopitelné.

Druhým důvodem neplatnosti předmětného platebního výměru je podle stěžovatele zcela neurčité označení funkce, které nesplňuje podmínku ustanovení § 32 odst. 2 písm. g) zákona o správě daní a poplatků.

Také tento stěžovatelem namítaný důvod neplatnosti nepovažuje Nejvyšší správní soud za opodstatněný. Citované ustanovení pouze požaduje, aby v rozhodnutí byla uvedena funkce pověřeného pracovníka, aniž by stanovil nějaké další požadavky. Je-li Ing. D. Ch. ve funkci vedoucí referátu, pak z této skutečnosti nelze dovodit, že nebylo vyhověno požadavkům citovaného ustanovení, aniž by bylo třeba zkoumat, resp. zjišťovat, o jaký referát se jedná. Stěžovatel se sice odvolává na ustálenou judikaturu, ale protože z této obecné formulace není zřejmé, o jakou judikaturu se jedná, zejména když Nejvyšší správní soudu tuto otázku zatím nejudikoval, nelze na toto odvolání nijak reagovat.

Třetím důvodem, v němž spatřuje stěžovatel neplatnost dodatečných platebních výměrů ze dne 28. 11. 2002, č. j. 251754/02/077910/2760 a č. j. 251805/02/077910/2760 je, že chybí datum podpisu těchto rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s názorem stěžovatele, že platební výměry neobsahují výslovně datum vydání rozhodnutí, protože data na nich uvedená jsou datem sepsání platebního výměru.

Podle ustanovení § 32 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní a poplatků patří mezi základní náležitosti rozhodnutí datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí. Zákon tedy výslovně nepředepisuje, na kterém místě rozhodnutí musí být datum uvedeno. Z povahy věci je přitom zřejmé, že by rozhodnutí mělo obsahovat pouze datum jediné – datum podpisu, které je zároveň dnem vydání rozhodnutí. Pokud předmětné platební výměry datum v pravém horním rohu obsahovaly, přičemž navíc podle všech relevantních okolností, zejména data doručení rozhodnutí příjemci, se zjevně jednalo o den vydání rozhodnutí, je právní závěr stěžovatele požadující výslovnou specifikaci uvedeného data jako data podpisu rozhodnutí jdoucí podstatnou mírou nad rámec zákonné úpravy a také proti jejímu smyslu. Nelze totiž opomíjet skutečnost, že jedním z určujících principů správního práva je presumpce správnosti správních aktů. Za situace, kdy správní rozhodnutí obsahuje datum, je proto na místě bez dalšího vycházet z toho, že toto datum je datem vydání rozhodnutí, přičemž důvod ke zpochybnění této presumpce by musel být podepřen velmi zásadními indiciemi, jejichž opodstatněnost by se teprve následně prokazovala. Nelze však postupovat opačným způsobem, tzn. z pouhého neuvedení data v závěru vydaného rozhodnutí spekulativně dovozovat, že není zřejmé, že se jedná o datum jeho vydání a na základě této v podstatě intuitivní a ničím materiálně nepodložené úvahy deklarovat nicotnost vydaného správního aktu a následně i nicotnost rozhodnutí odvolacího. V tomto konkrétním případě navíc právní názor stěžovatele ve svých důsledcích znamená, že by rozhodnutí mělo obsahovat data dvě, z nichž podle jejich umístění by se teprve dovozovalo, které datum je dnem vydání rozhodnutí, tzn. které datum je právně relevantní. Odkaz stěžovatele na shodný právní názor vyslovený Krajským soudem v Brně v rozsudku ze dne 4. 3. 2004, č. j. 30 Ca 114/2002 – 65, je zcela nepřípadný, protože tento byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2004, sp. zn. 5 Afs 88/2004, právě pro nesprávný právní názor.

Poukazuje-li stěžovatel na to, že vytýkal platebním výměrům způsob vydávání rozhodnutí za použití proškrtávání části výroku formuláře rozhodnutí, protože nelze u této techniky určit, kdo a kdy takový zásah provedl a zda to bylo před či po podpisu rozhodnutí apod., nejedná se o stížní bod, protože z něj není zřejmé, v čem spatřuje stěžovatel nezákonnost, když neuvádí, které ustanovení kterého právního předpisu bylo tímto postupem porušeno.

Další stížní bod se týkal nezákonnosti postupu při daňové kontrole, a to ve vztahu k projednání zprávy o daňové kontrole a jejímu doplnění.

V ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků je upraveno právo daňového subjektu vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, příp. navrhnout jeho doplnění. Správce daně v souladu s tímto ustanovením postupoval, když dne 15. 8. 2001 projednal s předsedou představenstva stěžovatele Ing. M. M. zprávu o daňové kontrole, což statutární zástupce stěžovatele potvrdil svým podpisem, a uvedl, že vzhledem ke značnému rozsahu zprávy se vyjádří písemně do 10. 9. 2001. Citované ani jiné ustanovení zákona o správě daní a poplatků neupravuje postup při projednání zprávy o daňové kontrole, proto nemůže stěžovatel důvodně namítat, že zpráva byla podepsána, avšak nebyla vůbec žádným způsobem projednána, jak předpokládá zákon o správě daní a poplatků. Stejně tak je nedůvodná jeho námitka, že došlo k porušení jeho práv tím, že nebyl sepsán protokol o ústním jednání podle § 12 zákona o správě daní a poplatků. Ani z tohoto ustanovení ani z ustanovení § 16 odst. 1 písm. f) zákona o správě daní a poplatků nevyplývá pro správce daně povinnost sepsat o projednání zprávy protokol o ústním jednání. V důsledku toho se také praxe správců daně liší tak, že je buď uvedeno, že zpráva byla

projednána přímo na originále zprávy nebo je o této skutečnosti sepsán protokol o ústním jednání. Ať už správce daně postupuje tím či oním způsobem, nelze mu s ohledem na znění citovaných ustanovení vytýkat nezákonný postup.

Protože podle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků má daňový subjekt možnost při projednání zprávy navrhnout doplnění zjištění učiněných správcem daně v průběhu daňové kontroly, aniž by byl jakkoliv upraven procesní postup, nelze vytýkat v daném případě správci daně, že postupoval nezákonně. Správce daně akceptoval požadavek stěžovatele, aby mu byla poskytnuta lhůta k vyjádření se k obsahu zprávy o daňové kontrole, následně akceptoval i návrhy stěžovatele na doplnění dokazování a poté dne 12. 8. 2002 sepsal protokol o ústním jednání, v jehož průběhu bylo stěžovateli předáno doplnění zprávy o kontrole. Ze skutečnosti, že správce daně nezměnil ani poté své hodnocení provedeného dokazování, nelze učinit závěr o nezákonném postupu. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že daňová kontrola byla ukončena projednáním zprávy o jejím výsledku, ale vyměřovací řízení, jehož je daňová kontrola dílčí částí, dále pokračovalo a dodatečné platební výměry byly vydány až dne 28. 11. 2002.

V dalším stížním bodě vyjádřil stěžovatel jednak nesouhlas s odůvodněním krajského soudu týkajícím se nepřípustnosti nahlížení do předkládací zprávy a jednak uvedl, že důvody uvedené krajským soudem jsou v rozporu s § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Podle citovaného ustanovení není daňový subjekt oprávněn nahlížet mimo jiné do úřední korespondence s jinými státními orgány. Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje s názorem krajského soudu, že předkládací zprávu správce daně určenou odvolacímu orgánu lze do této kategorie nesporně zařadit. Pojem jiný státní orgán nelze vyložit takovým způsobem, že by se muselo jednat o druhově jiný orgánu, ale jiným orgánem je jakýkoliv orgán odlišný od správce daně. Takovým jiným orgánem je i finanční ředitelství, neboť není identickým orgánem se správcem daně, jak vyplývá ze zákona č. 531/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Posoudil-li krajský soud odmítnutí nahlížet do předkládací zprávy jako oprávněné, pak je zcela irelevantní zabývat se otázkou možnosti či nemožnosti nahlížet do spisu „korespondenčním způsobem“. K tvrzení stěžovatele, že se krajský soud vůbec nevypořádal s rozsáhlou právní argumentací uvedenou k otázce nahlížení do spisu v žalobě považuje Nejvyšší správní soud za dostačující uvést, že krajský soud se této otázce věnoval na str. 8 a 9 rozsudku a že kvantita není rozhodujícím měřítkem.

Stejně jako všechny předchozí stížní body i poslední bod týkající se dokazování není podle názoru Nejvyššího správního soudu důvodný.

I když krajský soud nesprávně v odůvodnění uvedl, že ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků obsahuje taxativní výčet důkazních prostředků, zatímco se jedná o výčet demonstrativní, nejedná se o vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Rozhodující je, že čestné prohlášení není důkazem. Čestným prohlášením se určité skutečnosti pouze osvědčují, ale nikoliv dokazují. Navíc citovaný zákon vůbec možnost použití čestného prohlášení nepřipouští, např. na rozdíl od zákona č. 71/1967 Sb., ve znění pozdějších předpisů (§ 39).

Protože výčet důkazních prostředků v ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je demonstrativní, může být jako listinný důkaz použito sdělení třetí osoby, v daném případy banky, o skutečnostech rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Takový důkaz však v žádném případě nemá charakter výpovědi svědka, jak zcela

nesprávně dovozuje stěžovatel, a nelze ve vztahu k tomuto důkazu aplikovat ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků a už vůbec ne § 7 odst. 1 citovaného zákona, které upravuje postavení třetích osob v daňovém řízení.

Nedůvodné je rovněž tvrzené porušení § 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně sice zaslal dne 8. 1. 2002 dožádání č. j. 2933/02/077930/4840 Finančnímu úřadu pro Prahu 1, ale tento úřad neprovedl žádné šetření a z důvodu místní nepříslušnosti dožádání postoupil Finančnímu úřadu Brno I, který dne 11. 4. 2002 zaslal správci daně požadované informace a toto sdělení je součástí správního spisu.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 cit. zákona, podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s, podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl, a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 20. října 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu