



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 S., s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Stanislavem Flaškou, advokátem se sídlem Žižkova 12, 371 22 České Budějovice, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích** se sídlem Mánesova 3, České Budějovice, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze 30. 6. 2004, č. j. 4623/120/2004, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 12. 2004, č. j. 10 Ca 169/2004-44,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 1075 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 6. 2004 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále též „správce daně“) ze dne 25. 7. 2003, č. j. 184099/03/077910/3349, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 1998 do 31. 12. 1998 ve výši 191 100 Kč. Stalo se tak na základě zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 1996 – 1999, která byla provedena u společnosti S.-S. e. s., spol. s r.o. a žalobce jako jejího právního nástupce.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce včasnou žalobu, v níž mimo jiné namítal, že dotčený platební výměr byl vydán před ukončením daňové kontroly; správce daně v rozporu s § 16 odst. 4 písm. f) zákona č. 337/19092 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“) s ním neprojednal zprávu o kontrole, neboť nerozhodl o žádosti žalobce o odložení projednání daňové kontroly a nastala tak ve smyslu § 14 odst. 4 fikce, že byl akceptován termín navržený žalobcem.

Krajský soud shledal tuto žalobní námitku důvodnou a rozsudkem ze dne 15. 12. 2004 rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Soud vyšel z toho, že termín projednání zprávy o kontrole byl stanoven na 24. 7. 2003 a požádal-li žalobce podáním doručeným správci daně dne 21. 7. 2003 o prodloužení stanovené lhůty do 15. 8. 2003 a ten o jeho žádosti do 15. 8. 2003 nerozhodl, nastala ve smyslu § 14 odst. 4 daňového řádu fikce, že žádané prodloužení lhůty bylo povoleno. Daňový řád v § 14 jiné než lhůty zákonné a lhůty správcovské nezná, lhůtou stanovenou správcem daně je i lhůta navrhaná, a ať již výslovně či konkludentně stanovená správcem daně. Není ani rozhodné o jaké skutečnosti žalobce žádost o prodloužení lhůty k projednání zprávy o daňové kontrole opírá, neboť důvodem, pro který se v daňové záležitosti považuje prodloužení lhůty do 15. 8. 2003 za povolené, je právě jen skutečnost, že žalovaný o žalobcově žádosti vůbec nerozhodl. Soud dospěl k závěru, že postup správce daně podle § 16 odst. 8 daňového řádu nebyl důvodným a ani dnem 8. 8. 2003, kdy byla zpráva žalobci poštou doručena (spolu s dodatečným platebním výměrem a rozhodnutím o námitce proti postupu pracovníka správce daně žalobcem podané dne 23. 6. 2003), nenastaly účinky řádného projednání a doručení zprávy, a žalobce tak byl zkrácen na právech uvedených v § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

Rozhodnutí krajského soudu napadl žalovaný (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížností, opírající se svým obsahem o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., a domáhá se zrušení napadeného rozsudku.

Žalovaný v písemném vyjádření označil kasační stížnost za nedůvodnou a ztotožnil se se závěry krajského soudu o tom, že napadený platební výměr byl vydán před ukončením daňové kontroly, neboť zpráva o provedené daňové kontrole s žalobcem nebyla projednána.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu a z důvodů uvedených v kasační stížnosti; důvody, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, neshledal [§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.].

Prvním z kasačních důvodů stěžovatel zpochybňuje právní názor krajského soudu, spočívající v aplikaci § 14 daňového řádu na danou věc. Podle něj není stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole lhůtou ve smyslu § 14 odst. 1 daňového řádu, neboť není stanovena žádným rozhodnutím správce daně, nelze jej se správcovskou lhůtou ztotožňovat a nelze ani aplikovat jeho prodloužení podle § 14 odst. 4. Závěry soudu o tom, že z § 14 vyplývá, že daňový řád jiné než zákonné a správcovské lhůty nezná a proto i lhůta žalobcem navržená, pokud nebyla správcem daně odmítnuta, je lhůtou správcovskou, by podle žalovaného vytvářela kolizní situace. Lhůta znamená určitou délku časového období; jestliže správce daně určí termín, čas a místo projednání zprávy o daňové kontrole, z výkladu soudu by vyplývalo, že daňový subjekt se může dostavit ke splnění procesního úkonu kdykoliv do tohoto termínu. Aplikace § 14 odst. 4 daňového řádu by vedla k nejasnostem o tom, který termín pro projednání daňové kontroly platí, a umožňovala by daňovému subjektu úspěšně a opakovaně termín dlouhodobě oddalovat.

Námítka není důvodná.

Podle § 14 daňového řádu není-li lhůta pro některý úkon v daňovém řízení stanovena obecně závazným právním předpisem, určí přiměřenou lhůtu rozhodnutím správce daně.

Z předmětného ustanovení vyplývá, že daňový řád stanoví dva typy lhůt; jsou to jednak lhůty zákonné, tedy lhůty, s nimiž zákon výslovně spojuje nějaké účinky v daňovém řízení, jejichž délku a běh určuje přímo zákon a lze je měnit jen tehdy, připouští-li to výslovně zákon, a dále lhůty správcovské, tedy lhůty, které stanoví správce daně v daňovém řízení svým rozhodnutím, aniž by tato povinnost byla výslovně stanovena zákonem a jedná se o lhůty, které, vzhledem k tomu, že byly určeny rozhodnutím správce daně, mohou být také jeho rozhodnutím měněny.

Projednání zprávy o daňové kontrole je nepochybně úkonem v daňovém řízení. Ve smyslu § 16 odst. 1 daňového řádu daňovou kontrolou správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně; daňová kontrola sama je dílčím procesním postupem v rámci daňového řízení, a sestává z řady úkonů, mezi něž projednání zprávy o daňové kontrole a následné spolupodepsání této zprávy daňovým subjektem a správcem daně, jímž se daňová kontrola končí, náleží. Daňové řízení vede daňový orgán, vázán postupem stanoveným daňovým řádem. Ten mu v § 2 odst. 2 ukládá povinnost postupovat v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a ve smyslu § 2 odst. 9 je právem i povinností všech daňových subjektů úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Je-li po sepsání zprávy o daňové kontrole další fází, směřující k ukončení daňové kontroly, její projednání s daňovým subjektem, je na správci daně, aby určil termín, kdy zpráva bude projednána.

Lhůty v daňovém řízení vyjadřují v podstatě určitý úsek časového období, v tom se lze se stěžovatelem ztotožnit. Stanovení termínu projednání zprávy o kontrole představuje časový úsek, který má daňový subjekt na to, aby soustředil své případné výhrady k výsledkům zjištění, která správní orgán ve správě soustředil a při projednání zprávy vůči správci daně uplatnil. Na stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole tak je nutno nahlížet jako na lhůtu určenou rozhodnutím správce daně, tedy lhůtu správcovskou (byť nezakládá právo daňovému subjektu na projednání zprávy kdykoliv v průběhu této lhůty), na kterou se vztahují požadavky stanovené v § 14 odst. 1 daňového řádu a již lze také rozhodnutím správce daně měnit. Požádá-li daňový subjekt před uplynutím této lhůty o její prodloužení, je na správci daně, aby o takové žádosti rozhodl; nerozhodne-li o ní před uplynutím žádané lhůty nastupuje fikce povolení prodloužení předvídaná v § 14 odst. 4 daňového řádu. Na jejím charakteru lhůty správcovské nic nemění to, pokud správce daně určí lhůtu k projednání zprávy o daňové kontrole po dohodě s daňovým subjektem, anebo pokud akceptuje lhůtu, kterou navrhl sám daňový subjekt. Ve shodě s krajským soudem proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že požádal-li daňový subjekt o prodloužení lhůty, stanovené k projednání zprávy o daňové kontrole, před uplynutím této lhůty, je třeba aplikovat ustanovení § 14 daňového řádu a v důsledku toho, že správce daně nerozhodl o žádosti o prodloužení lhůty před uplynutím žádané lhůty, nastala podle § 14 odst. 4 daňového řádu fikce povolení žádaného prodloužení lhůty a s doručením zprávy o daňové kontrole poštovní zásilkou tak nemohou být spojeny žádné účinky. Kasační námítka žalovaného proto neshledal důvodnou.

Ani druhý z uplatněných kasačních důvodů [obsahově vycházející z § 103 odst. 1 písm. d)] kasační soud neshledal opodstatněným. V něm stěžovatel vytýkal krajskému soudu, že jeho závěr o tom, že byl žalobce postupem správce daně zkrácen na právu uvedeném v § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu nemá oporu ve spise. Konkrétně poukázal na to, že správce daně předal daňovému subjektu výsledky zjištění daňové kontroly dne 25. 3. 2003 a ten požádal o možnost seznámit se s výsledky kontroly a vyjádřit se do 23. 4. 2003, čemuž správce daně vyhověl, ještě před tímto datem požádal o další prodloužení a správce daně stanovil nový termín projednání na 9. 5. 2003, daňový subjekt se nedostavil, proto správce daně předvolal dle § 29 daňového řádu statutárního zástupce k projednání zprávy o daňové kontrole, při ústním jednání byl do protokolu dohodnut termín další, a to 24. 7. 2003, s tím, že byl upozorněn, že pokud se nedostaví, bude zpráva zaslána dle § 16 odst. 8 daňového řádu. Dne 21. 7. 2003 byla doručena správci daně další žádost, jíž žalobce žádal o odložení termínu; z výše uvedeného podle stěžovatele vyplývá, že daňový subjekt se vyhýbal řádnému projednání zprávy a uzavření daňové kontroly.

Daňový řád v § 16 odst. 4 písm. f) zakládá právo daňovému subjektu na to, aby se mohl vyjádřit před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, ke způsobu jejího zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Toto právo na projednání zprávy o daňové kontrole daňový řád prolamuje pouze v případě, kdy daňový subjekt odmítne zprávu převzít, nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá; za této situace může správce daně postupovat podle § 16 odst. 8 věty poslední a zprávu odeslat daňovému subjektu v poštovní zásilce s doručenkou. Jaké konkrétní jednání daňového subjektu je třeba podřadit pod vyhýbání se převzetí a projednání zprávy zákon nevymezuje a je třeba je posoudit podle okolností v konkrétní věci.

V souzené věci především je třeba poukázat na vzájemnou provázanost obou kasačních důvodů. Ve shodě s krajským soudem má i Nejvyšší správní soud za to, že v daném případě byl vyloučen postup podle § 16 odst. 8 věty poslední proto, že správce daně nerozhodl o žádosti žalobce o prodloužení lhůty k projednání zprávy o daňové kontrole stanovené na den 24. 7. 2003; o této žádosti, doručené správci daně dne 21. 7. 2003, žádající o prodloužení lhůty do 15. 8. 2003, správce daně do 15. 8. 2003 nerozhodl, a proto ve smyslu § 14 odst. 4 věty první daňového řádu nastala fikce, že bylo prodloužení lhůty do tohoto dne povoleno a fikce povoleného prodloužení lhůty již sama o sobě brání tomu usuzovat na vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole, jestliže se daňový subjekt nedostaví v původně stanoveném termínu k jejímu projednání. Při fikci povolení žádané lhůty dle § 14 odst. 4 věty první daňového řádu není ani podstatné o jaké důvody žalobce žádost o prodloužení lhůty opírá a jde-li o důvody důležité. V předmětné věci však žalobce navíc svou žádost o prodloužení lhůty stavěl na důvodu, že v rámci daňové kontroly nebylo rozhodnuto o jeho námitkách ze dne 23. 6. 2003, jimiž zpochybňoval oprávnění pracovníka správce daně, který rozhodnutím ze dne 9. 6. 2003 shledal nedůvodnými jím uplatněné námitky ze dne 20. 5. 2003 a 4. 6. 2003; těmito dříve uplatněnými námitkami žalobce brojil proti postupu pracovníků správce daně spočívajícím jednak v nerespektování úložní lhůty v případě rozhodnutí o prodloužení lhůty, zpochybňoval své právní nástupnictví po společnosti S. – S. e. s., spol. s r. o. a vznesl výhrady proti způsobu zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 1999. Jestliže o námitkách ze dne 23. 6. 2003 nebylo do doby podání žádosti o prodloužení lhůty rozhodnuto, pak by nepochybně nebylo možno na takový uplatněný důvod pohlížet jako na důvod nedůležitý a i z tohoto důvodu by tak nebylo možno ani usuzovat na to, že se žalobce projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá a uplatnit postup podle § 16 odst. 8 věty poslední.

Pokud není zpráva o daňové kontrole s daňovým subjektem projednána, jde o zásadní zásah do práv daňového subjektu, umocněný tím, že daňové rozhodnutí, jímž je mu na základě výsledků daňové kontroly ukládána dodatečná daňová povinnost nemusí být odůvodněno. Krajský soud svou argumentaci v tomto směru náležitě rozvedl, je podložena obsahem správního spisu a opřel ji i o judikaturou Ústavního soudu.

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

Žalovaný neměl ve věci úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný je povinen zaplatit úspěšnému žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 1075 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta žalobce. Tato částka je určena vyhláškou č. 177/1996 Sb., (advokátním tarifem) za 1 úkon právní služby 1 000 Kč [§ 11 odst. 1 písm. d)], náhradu hotových výdajů ve výši 75 Kč. Pokud žalobce požadoval odměnu i za další úkon právní služby spočívající v převzetí věci, soud tuto náhradu žalobci nepřiznal, neboť zástupce žalobce zastupoval již v řízení před krajským soudem a s věcí byl proto obeznámen.

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

V Brně dne 26. ledna 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu