

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Součkové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Antonína Koukala v právní věci **žalobce A., spol. s r.o.**, zastoupeného JUDr. Jaromírem Sýkorou, advokátem, se sídlem Slezská 950, Orlová - Poruba, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Ostravě** se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 4. 2002, č. j. 7147/120/2001-2, vedené u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Ca 224/2002 o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 4. 2003, čj. 22 Ca 224/2002 – 36,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 4. 2003, čj. 22 Ca 224/2002 - 36 **se zrušuje** a věc se mu vrací k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 4. 2002, č. j. 7147/120/2001-2 bylo změněno rozhodnutí správce daně – Finančního úřadu v Orlové ze dne 6. října 2000 čj. 24892/00/371920/4753 o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 tak, že daňová povinnost byla z částky 102 200 Kč snížena na částku 81 550 Kč.

Žalobce se žalobou podanou soudu v zákonné lhůtě domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného, uvedl, že prokázal výdaje za zprostředkovatelskou činnost V. L. - obchodní zástupkyně i samotnou zprostředkovatelskou činnost paní L. a to svědeckými výpověďmi i

listinnými důkazy, žalovaný však tyto důkazy nevzal v úvahu, aniž by zdůvodnil proč se jeho námitkami vůbec nezabýval. Na straně správce daně i žalovaného tak došlo k pochybení, když při hodnocení nákladů plynoucích z marketingových služeb tyto nevzal v úvahu, žalovaný se nevypořádal s námitkou žalobce, spočívající v tom, že neuvedl konkrétně, v čem spatřuje porušení § 24 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Žalobou rovněž napadl žalobce skutečnost, že správce daně v rámci daňové kontroly a později ani žalovaný se nevypořádali včas podanou námitkou ve shodě s ustanovením § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, proti postupu pracovníka správce daně v rámci daňové kontroly, čímž jej neseznámili s použitými důkazními prostředky a znemožnili mu tak účinnou obranu, neboť žalobce nevěděl, které důkazní prostředky vzal správce daně v úvahu a které nikoli a zda by tedy měl navrhovat provedení dalších důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení.

O žalobě rozhodl Krajský soud v Ostravě rozsudkem napadeným kasační stížností, ze dne 10. dubna 2003, čj. 22 Ca 224/2002 - 36 tak, že žalobu zamítl podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s.

V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že obchodní zástupkyně žalobce, V. L. měla pro žalobce zprostředkovávat obchody, získávat zakázky na provádění oprav a realizaci nových střech a udržovat kontakty s obchodními partnery žalobce, provize byla stanovena v procentech z objemu celkového obratu na zainteresovaných obchodech žalobce. Svědek Ing. P. uvedl k činnosti obchodní zástupkyně, že zakázky se získávaly ve spolupráci s ostatními společníky i s paní L., svědkyně L. předložila správci daně evidenci a vyčíslení zakázek tak, jak je pro žalobce fakturovala. Ve věci marketingových služeb uvedl svědek Ing. J. M., že se jednalo o služby a konzultace ústní, jež měly směřovat k dosažení vyšších obratů společnosti a též k tomu, aby společnost dokázala sama získávat zakázky v regionu, konkrétní výsledky či činnost se však prokázat nedá. K námitce žalobce, že prokázal souvislost mezi vynaloženými náklady a příjmy, tedy že ustanovení § 24 zákona č. 586/1992 Sb. neporušil, uvedl soud, že nepovažuje tuto námitku za důvodnou, neboť ze svědeckých výpovědí ani z předložených smluv o dílo nevyplývá, že by činnost V. L. přispěla k uzavření těchto smluv, že tedy mezi částkami vynaloženými na její zprostředkovatelskou činnost pro žalobce a dosažením, zajištěním a udržením příjmů žalobce byl prokázán vztah. Nebylo-li tedy žalobcem prokázáno, že výdaj za zprostředkovatelskou činnost V. L. pro žalobce je výdajem daňovým, nebylo povinností správce daně postupovat podle ustanovení § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků. Krajský soud uvedl, že za důvodný nepovažuje ani námitku žalobce, že správce daně neosvědčil, které z navržených důkazních prostředků se důkazem skutečně staly, neboť ve zprávě z kontroly správce daně podrobně se zabýval jednotlivými důkazními prostředky a hodnotil jak svědecké výpovědi, tak i listinné důkazy, které měl k dispozici.

Listinný důkaz předložený žalobcem až dne 30. 8. 2000, tedy po provedené kontrole, v rámci odvolacího řízení, správce daně nesprávně pominul, avšak dle názoru soudu toto pochybení nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. I kdyby bylo zřejmé, od jaké výše obratu žalobce se výše provize V. L. odvíjela, nemělo by to vliv na skutečnost, že žalobce neunesl důkazní břemeno prokázání, zda vynaložené náklady měly vliv na dosažení, zajištění či udržení příjmů. Rovněž soud nepovažuje za důvodnou námitku žalobce týkající se nákladů na marketingové služby, neboť jejich neuznání bylo správcem daně i žalovaným, v žalobou napadeném rozhodnutí, řádně a podrobně vysvětleno.

Proti tomuto rozsudku soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas. Rozsudek byl žalobci doručen 19. 5. 2003, kasační stížnost byla podána k poštovní přepravě dne 2. 6. 2003 a byla podána včas. Jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Stěžovatel je zastoupen advokátem.

Důvodem kasační stížnosti stěžovatelem uplatněným podle ustanovení § 103 odst. 1 písmeno a) s. ř. s., namítal stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, když soud posuzoval, zda byla žalobcem prokázána souvislost mezi vynaloženými náklady a dosažením, zajištěním a udržením příjmů žalobce dle ustanovení § 24 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů a zda v tomto smyslu žalobce prokázal, v čem spočívaly činnosti obchodní zástupkyně L. a poradenské činnosti a jaký měly vliv na dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce. Soud měl však posuzovat žalobní body, spočívající v zodpovězení právní otázky, zda byl žalobce omezen na svých právech, jež jsou uvedena v ustanovení § 16 odst. 4 písm. c) a f) zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků a tím mu bylo znemožněno požadované skutečnosti prokázat. Správce daně výzvou adresovanou žalobci tohoto vyzval k prokázání konkrétních skutečností, žalobce důkazy předkládal, avšak stanovisko správce daně, že předložené důkazy nepostačují k prokázání tvrzených skutečností, bylo žalobci sděleno až při závěrečném projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně, měl-li nadále pochybnosti o věrohodnosti důkazů, měl dát žalobci prostor k tomu, aby takové skutečnosti prokázal jinými důkazy, až poté by bylo možno konstatovat, že žalobce neunesl své důkazní břemeno dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků.

Přesto, že žalobce odmítl podepsat zprávu z daňové kontroly, tato byla ukončena a správcem daně byl vydán platební výměr, tímto postupem byla upřena práva žalobce k součinnosti se správcem daně a předkládání dalších důkazů. Skutečnost, že žalovaný nepřihlédl k důkazu žalobcem předloženému dne 30. 8. 2000, měl soud posoudit jako vadu, mající zásadní vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

Kasační stížnost podal žalobce též z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., vady řízení spatřuje žalobce ve skutečnosti, že přesto, že soud v rozsudku konstatoval, že došlo ze strany žalovaného k pochybení, když se nezabýval hodnocením důkazu předloženým žalobcem dne 30. 8. 2000, uvedl, že takové pochybení nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí. Rovněž tak se soud nevypořádal s žalobní výtkou porušení ustanovení § 16 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků správcem daně, když pouze konstatoval, že taková námitka je formulována obecně a proto je nepřezkoumatelná. Soud se rovněž nevypořádal s žalobní námitkou žalobce, v níž uvedl, že při ukončení daňové kontroly – při samotném projednání zprávy z daňové kontroly vznesl ve shodě s ustanovením § 16 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků námitky, na tyto však správce daně nereagoval, zcela v rozporu s ustanovením § 16 odst. 6 citovaného zákona.

Žalobce uvádí, že soud rovněž nezohlednil ve svém zdůvodnění námitku, že správce daně měl, v případě pochybností, využít ustanovení § 43 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků a zahájit tak se žalobcem vytýkací řízení. Za další vadu v postupu soudu označil žalobce skutečnost, že se soud nezabýval žalobní námitkou uvedenou v bodě IV. odst. 2 žaloby, spočívající v porušení ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. žalovaným.

Z uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, kde uvedl, že odkazuje na zdůvodnění svého rozhodnutí i soudu, za novou námitku, uvedenou až v kasační stížnosti označil žalovaný námitku spočívající v absenci dokazování před ukončením daňové kontroly, uvedl, že na žádost žalobce správce daně neuzavřel daňovou kontrolu při prvním projednání zprávy z kontroly - tedy dnem 26. 7. 2000, ale umožnil žalobci předložení dalších důkazů a až dne 6. 9. 2000 byla projednána doplněná zpráva z daňové kontroly, projednání byl žalobce přítomen, rovněž tak byl přítomen jednatel společnosti – Ing. L., který též zprávu podepsal.

Žalovaný navrhnul, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek soudu v rozsahu stížnostních námitek a vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve své kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

Rozhodování soudu o kasační stížnosti je ovládáno principem kasace, soud tedy provádí přezkoumání rozhodnutí pouze po právní stránce, v rámci své přezkumné činnosti sleduje, jak soud, který ve věci rozhodoval zhodnotil důkazy, jak se vypořádal s tvrzením žalobce a důkazy navrženými či předloženými, přičemž opravný orgán nesmí zkoumané rozhodnutí změnit a nahradit je vlastním. Shledá-li rozhodnutí nesprávným, musí je zrušit.

Nejvyšší správní soud posoudil věc takto:

Ustanovení § 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků konstatuje, že, daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.

Je-li tedy cílem daňové kontroly stanovení daně ve správné výši, pak je třeba aplikovat i další ustanovení § 16 cit. zákona, jímž jsou formulovány povinnosti i práva jak správce daně, tak i daňových subjektů. Ustanovení § 16 odst. 4) zákona zaručuje daňovému subjektu vůči správci daně řadu oprávnění, jejichž dodržováním je zaručována zákonnost vedené daňové kontroly i celého navazujícího daňového řízení, neboť právě od jejích výsledků se výše případně doměřené daňové povinnosti odvíjí.

Aby mohl daňový subjekt využít svých práv, jež jsou mu ustanovením § 16 odst. 4) zákona zaručena, zákon na straně druhé zakládá povinnost správce daně prokazatelně seznámit daňový subjekt s důkazními prostředky, které byly použity jako důkazy ve smyslu ustanovení § 31 cit. zákona. Neposkytnutí tohoto zákonem stanoveného práva stěžovatel namítal již v odvolání proti rozhodnutí správce daně, namítal je i v žalobě, aniž by se žalovaný a stejně tak krajský soud takovou námitkou zabýval a vyložil, zda skutečnost, že stěžovatel nebyl průkazným způsobem (tedy např. uvedením ve zprávě z kontroly, či samotném protokolu o projednání zprávy z daňové kontroly) seznámen se skutečností, které důkazní prostředky navržené daňovým subjektem v průběhu kontroly obstály jako důkaz tvrzených skutečností stěžovatelem, které nikoli a proč. Samotné konstatování, že důkaz předložený daňovým subjektem neprokazuje jeho tvrzení týkající se faktického zprostředkování obchodů ve prospěch žalobce obchodní zástupkyní L., a neprokazuje ani

vztah mezi výdajem na úhradu této činnosti a případným dosažením příjmů z takto zprostředkovaných obchodů, není hodnocením důkazů tak, jak to má na mysli ustanovení § 2 odst. 3 a § 31 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, neboť neobsahuje zdůvodnění, proč správce daně i žalovaný takový závěr učinil.

Podle ustanovení § 2 odst. 3) zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků hodnotí při rozhodování správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Hodnocení důkazů podle vlastního uvážení správního orgánu je tedy myšlenkovou úvahou, při které usuzující přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, přičemž se opírá o logické, systematické, historické, pravděpodobnostní, věrohodnostní atp. úsudky. Takovýmto hodnocením však není, jestliže správní orgán jeden důkaz pouze přijal a protichůdný pouze jako nevěrohodný odmítl, aniž by vyložil, proč tak učinil, když navíc nevyužil možnosti provést ke sporné skutečnosti dostupné důkazy další.

Skutkové závěry nutno opřít nejenom o konkrétní skutková zjištění, ale také o specifikaci důkazů, z kterých jednotlivá skutková zjištění, o která správní orgán opírá svůj závěr, vyplývají. Nepostačuje proto pouze souhrnně vyjmenovat důkazní prostředky, které měly být podkladem pro rozhodnutí. Soud totiž musí mimo jiné důkazy, z kterých správní orgán vyvozuje svá skutková zjištění, konkrétně posoudit, nejenom z hlediska souladu jejich obsahu se závěrem správního orgánu, ale také z hlediska, zda jde o důkazy, které byly získány v souladu s obecně závaznými předpisy.

Další podstatnou námitkou stěžovatele, uplatněnou rovněž v odvolání proti rozhodnutí správce daně i v žalobě, byla uváděná nečinnost správce daně, který nevyřídil námitku stěžovatele podanou podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona.

Institut námitky, tak jak je upraven v citovaném ustanovení zákona je určitým druhem opravného prostředku, pro jeho podání není stanovena žádná lhůta, z účelu tohoto opravného institutu je však zřejmé, že musí být podána v průběhu daňové kontroly, nejpozději ke dni jejího skončení, aby její podání mělo faktický smysl.

Podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, přičemž dle ust. § 16 odst. 6 zákona námitky vyřizuje pracovník správce daně nejblíže nadřízený tomu, vůči němuž směřují. Tento nadřízený pracovník námitce vyhoví a zajistí nápravu nebo daňovému subjektu sdělí písemně důvody, pro které nelze námitce vyhovět. Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat, proto její případné nevyřízení lze napadat až v žalobě směřující do meritorního rozhodnutí o daňové povinnosti, která byla na základě takto prováděné daňové kontroly doměřena.

Je zcela zřejmé, že každému takovému právu daňového subjektu námitky podat, musí korespondovat povinnost správce daně námitky vyřídit, sdělit a vysvětlit případnou nedůvodnost námitek, nebo nastolit nápravu v případě oprávněnosti námitek.

Pokud však soud, přes opakovanou námitku uplatněnou i v žalobě, že nebyly správcem daně vyřízeny námitky stěžovatele podané ve shodě s ustanovením § 16 odst. 4 písm. d) zákona, nezhodnotil dopad nevyřízení námitek na zákonnost dalšího dokazování, je takové rozhodnutí soudu zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé a je třeba přisvědčit stěžovateli, že je dán důvod kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř .s. Pokud jde o namítaný důvod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. bude možno teprve po doplnění dokazování učinit závěr, zda došlo ke správnému posouzení právní otázky. Protože Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, rozhodnutí soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení ve shodě s ustanovením § 110 odst. 1 s.ř.s., aniž by byl předjímán konečný výsledek vlastního meritorního posouzení věci .

V novém řízení je nezbytné se zabývat otázkou, zda nevyřízení námitek podaných stěžovatelem ve shodě s ustanovením § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků mělo vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného a rovněž tak otázkou, zda byl stěžovatel prokazatelně seznámen s důkazními prostředky, které byly ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 jako důkazy použity, které z předložených či navržených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem a zda hodnocení důkazů je provedeno ve shodě se základními zásadami daňového řízení - s ustanovením § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, tedy zda při rozhodování hodnotil správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přihlížel ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo a zdůvodnil závěry, které z takového hodnocení důkazů vyvodil.

V tomto řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhoduje příslušný krajský soud ve svém novém rozhodnutí. (§ 110 odst. 2 s. ř. s.)

Poučení: proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. února 2004

JUDr. Marie Součková
předsedkyně senátu