



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **D. J.**, zast. Mgr. Liborem Holemým, advokátem se sídlem v Rožnově pod Radhoštěm, 1. máje 2609, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2005, č. j. 29 Ca 339/2003 – 91,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 18. 10. 2005, č. j. 29 Ca 339/2003 - 91 zamítl Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2003, č. j. 7092/02/FR/130. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Rožnově pod Radhoštěm (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 6. 2002, č. j. 34039/02/404921/0628, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 35 063 Kč.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek kasační stížností.

V kasační stížnosti stěžovatel výslovně uplatňuje kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel napadá závěr soudu o tom, že „žádné ustanovení daňového řádu neukládá správci daně, aby písemně vyrozuměl o datu možnosti seznámení se s výsledky kontroly žalobce, event. jeho zástupce. Dále soud dospěl k názoru, že jestliže se zástupkyně žalobce dostavila na jednání ve věci seznámení s výsledky kontroly, bylo tak učiněno formou dostačující.

Stěžovatel poukazuje na procesní postup, kdy má možnost doplňovat daňové řízení o další skutečnosti, přičemž tento postup významným způsobem zasahuje do jeho práv. Domnívá se, že by i správce daně měl prokázat postup, kterým započal jednání ve věci seznámení se s výsledky kontroly a následně projednal zprávu o daňové kontrole, a to ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Správce daně neprokázal, že by v dostatečném předstihu informoval stěžovatele o datu jednání, na kterém měl být stěžovatel seznámen s výsledky daňové kontroly a následně projednána zpráva o daňové kontrole, byť se snažil tvrdit, že tak činil telefonicky.

Lze tedy dojít dle stěžovatele k závěru, že se zástupce stěžovatele dostavil ke správci daně na jednání v souvislosti s jiným daňovým řízením a ten s ním poté jednal ve vztahu ke stěžovateli. Zástupci tak bylo znemožněno informovat o této skutečnosti stěžovatele. Stěžovatel má za to, že tento postup je v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Stěžovatel dále uvádí, že smyslem ustanovení § 46 odst. 2 daňového řádu je, aby při dodatečném stanovení daňové povinnosti bylo patrné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů, a dále musí být z vyměřovacího spisu patrné, jak byl daňový základ zjištěn. Jedná se tedy o taxativní výčet povinných písemností, které musí být součástí spisu tak, aby mohl orgán prvního stupně rozhodovat. Pokud uvedené písemnosti nejsou součástí vyměřovacího spisu, nemůže orgán prvního stupně rozhodovat na základě vyměřovacího řízení a není tedy v konečné fázi oprávněn stěžovateli dodatečně vyměřit daňovou povinnost. Stěžovatel namítá, že obsahem vyměřovacího spisu není důkazní prostředek, který žalovaný následně označil jako důkaz - např. podklady L. s. R. p. R.

Soud rovněž dospěl k právnímu názoru, že v případě, kdy protokol neobsahuje základní náležitosti stanovené § 12 odst. 2 a 4 daňového řádu, zcela vyhovuje poznámka, že připomínky ze strany žalobce nebyly žádné. Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že by správce daně měl dbát na to, aby protokol o ústním jednání měl veškeré základní náležitosti stanovené § 12 odst. 2 a 4 daňového řádu tak, aby se dalo vyvodit, že se jedná o veřejnou listinu ve smyslu ustanovení § 134 občanského soudního řádu. Protokol sepsaný správcem daně, ze kterého nevyplývají základní náležitosti stanovené § 12 odst. 2 a 4 daňového řádu, není podle názoru stěžovatele veřejnou listinou ve smyslu citovaného ustanovení občanského soudního řádu a neosvědčuje, že by byla zpráva o daňové kontrole projednána řádným způsobem a že by byla řádným způsobem ukončena.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své písemné vyjádření k uplatněné žalobě a dále na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že předmětný daňový doklad, na jehož základě si stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, nebyl vystaven plátcem daně. Takto vystavený doklad není dokladem, na jehož podkladě lze uplatnit oprávněně nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Ve věci namítaných vad řízení má účastník řízení za to, že uplatněné stížní námitky stěžovatele týkající se tvrzených procesních pochybení se jeví pouze jako účelové.

K procesní námitce uplatněné ve vztahu k otázce náležitostí protokolu o ústním jednání č. j. 32114/02/404930/0145, jehož předmětem bylo projednání zprávy o daňové kontrole č. j. 31691/02/404930/0145, žalovaný uvádí, že tento protokol obsahuje veškeré údaje požadované ustanovením § 12 odst. 2 a 4 daňového řádu. Namítá-li stěžovatel, aniž konkretizuje, které z daných náležitostí podle jeho názoru protokol postrádá, s tím, že v žalobě uváděl, že zde chybí „údaj o označení dokladů a jiných listin odevzdaných při jednání nebo podstatný obsah listin předložených k nahlédnutí“, nezbývá než odkázat na odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku, že uvedený údaj je zde opravdu bez zápisu, ovšem nikoli proto, že nebyl pořízen, ač pořízen býti měl, ale z důvodu, že při ústním jednání, o němž byl předmětný protokol sepsán, nebyly žádné doklady a listiny (vyjma samotného vyhotovení „Zprávy o daňové kontrole“, což odráží textové vyjádření na straně druhé protokolu, odstavec čtvrtý) odevzdány ani předloženy k nahlédnutí. Protokol odpovídá i zákonným požadavkům podle § 12 odstavce 4 daňového řádu, neboť byl podepsán zástupcem stěžovatele, z textu je výslovně patrné, že byl před podepsáním hlasitě přečten a odsouhlasen, s tím, že nebyl opravován ani nijak změněn. Vyjádření stěžovatele je uvedeno výslovně, tedy jako „bez připomínek“, tudíž nebyly protokolovány návrhy, námitky, opravy, změny právě z toho důvodu, že nebyly vzneseny. Závěr stěžovatele, že pokud protokol neobsahuje údaje o skutečnostech, které v tomto konkrétním případě fakticky vůbec nenastaly, má to za následek „neosvědčení“ řádného způsobu projednání zprávy o daňové kontrole, a tudíž tato nebyla řádným způsobem ukončena, je podle názoru žalovaného pouze účelovým a nadmíru formalistickým tvrzením.

K otázce procesního postupu ve věci samotného projednání zprávy o daňové kontrole žalovaný odkázal (kromě odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a rozsudku soudu) rovněž na odůvodnění jeho samostatného rozhodnutí ze dne 9. 8. 2002, č. j. 40779/02/404010/1150, v němž shrnul závěry, ke kterým dospěl při rozhodování o stěžovatelem uplatněné námitce proti postupu správce daně. Je třeba opětovně uvést, že doklady, na základě kterých stěžovatel uplatňoval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, nebyly vystaveny plátcem daně a stěžovatel tuto skutečnost nikdy nevyvracel. V návaznosti na toto zjištění správce daně nutno posuzovat i otázku důkazního řízení a to, zda byl stěžovatel seznámen s důkazními prostředky, na základě kterých dospěl správce daně k danému závěru. Skutečnost, že správce daně zhodnotil zdanitelná plnění jako plnění, které stěžovateli nebylo poskytnuto plátcem daně, byla stěžovateli prokazatelně známa již v době, kdy se účastnil výpovědi Ing. A. K. jako svědka dne 11. 4. 2001. Tato skutečnost je seznatelná i ze „Zprávy o daňové kontrole“ a stěžovatel se k ní mohl dostatečně vyjádřit jak v průběhu daňové kontroly, tak i v odvolání. Námitky směřující k „obsahu vyměřovacího spisu“, koncipované jako výtky stran porušení ustanovení § 2 odst. 3, § 31 odst. 4 a § 46 odst. 2 daňového řádu, považuje žalovaný za nepatřičné.

Pokud jde o namítané procesní vady, je nutno zkoumat, jak případné porušení procesních předpisů zkrátilo stěžovatele na možnosti uplatňovat jednotlivá procesní práva a konat procesní úkony, jež by byly způsobilé přivodit pro stěžovatele takové rozhodnutí žalovaného, které by osvědčilo, že jím deklarované zdanitelné plnění mělo veškeré náležitosti vymezené zákonem, konkrétně v daném případě tedy skutečnost, že bylo uskutečněno plátcem daně. Žalovaný má za to, že krajský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku vypořádal se všemi námitkami stěžovatele. Na základě uvedených skutečností žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatel má za to, že soud nesprávně posuzoval základní náležitosti protokolu o ústním jednání, dále nesouhlasí s právním názorem soudu, že žádné ustanovení daňového řádu neukládá správci daně, aby písemně vyrozuměl stěžovatele či jeho zástupce o datu možnosti seznámení se s výsledky kontroly. Správce daně proto podle stěžovatele porušil procesní postup ve věci seznámení stěžovatele s výsledky daňové kontroly a jejím následném projednání. Stěžovatel rovněž namítá porušení ustanovení § 46 odst. 2 daňového řádu, neboť obsahem vyměřovacího spisu není důkazní prostředek, který žalovaný následně označil jako důkaz - podklady L. s. R. p. R.

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Z obsahu správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti. Stěžovatel si za zdaňovací období duben 1999 uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 1 668 772 Kč. Dne 13. 2. 2001 zahájil správce daně u stěžovatele kontrolu daní z přidané hodnoty za zdaňovací období roků 1998 a 1999. Zpráva o kontrole byla projednána dne 3. 6. 2002 (protokol o ústním jednání č. j. 32114/02/404930/0145) a podepsána zástupcem stěžovatele Ing. J. R. Z textu je výslovně patrné, že byl před podepsáním hlasitě přečten a všemi stranami schválen. Vyjádření daňového subjektu (zástupce) k výsledku uvedenému ve zprávě a ke způsobu zjištění je uvedeno výslovně jako „bez připomínek“. Dne 19. 6. 2002 vydal správce daně na základě výsledků z daňové kontroly dodatečný platební výměr č. j. 34039/02/404921/0628, jímž dodatečně vyměřil stěžovateli daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 1999 ve výši 35 036 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru se stěžovatel odvolal. Žalovaný o odvolání stěžovatele rozhodl dne 31. 7. 2003 tak, že jej zamítl. Rozhodnutí žalovaného napadl stěžovatel žalobou ke krajskému soudu, který ji jako nedůvodnou ve smyslu ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že tato není důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že byl postupem žalovaného zkrácen na svých právech, neboť bylo porušeno právo stěžovatele, aby jeho věc byla projednána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům, a to v rámci práva na spravedlivý proces podle čl. 36 Listiny základních práv a svobod.

Dle ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit

se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.

Dle ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu o výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.

Dle ustanovení § 10 odst. 3 daňového řádu se daňový subjekt, jeho zákonný zástupce nebo ustanovený zástupce, může dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. V téže věci může mít současně jen jednoho zástupce. Zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu. Není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená.

V daném případě se stěžovatel nechal zastupovat v daňovém řízení zástupcem, se kterým správce daně akceptující vůli stěžovatele nechat se zastupovat, jednal. Ustanovení § 10 odst. 4 daňového řádu připouští, aby správce daně jednal v nutných případech s daňovým subjektem přímo nebo aby ho vyzval k vykonání některých úkonů. Citované ustanovení dává správci daně oprávnění jednat i v případě zastoupení se samotným daňovým subjektem, nezakotvuje však povinnost takto činit.

Ze správního spisu vyplývá, že podle protokolu o ústním jednání č. j. 32114/02/404930/0145 byl při projednávání zprávy o daňové kontrole přítomen za daňový subjekt zástupce stěžovatele. Stěžovatel však měl za to, že se zástupce stěžovatele dostavil na jednání k správci daně v souvislosti s jiným daňovým řízením a ten pak poté započal jednat se zástupcem i ve vztahu k stěžovateli. Zástupci stěžovatele tak bylo znemožněno informovat o této skutečnosti stěžovatele. Stěžovatel se domnívá, že by správce daně měl prokázat postup, kterým započal jednání ve věci seznámení s výsledky kontroly a následně projednal zprávu o daňové kontrole, a to ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu.

Z výše citovaného ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) ani z § 16 odst. 8 daňového řádu nevyplývá, že termín projednání zprávy o daňové kontrole musí být daňovému subjektu sdělen písemně, tudíž ani správce daně nemusí prokazovat doručení tohoto sdělení. Správce daně je povinen seznámit daňový subjekt či jeho zástupce se svými závěry týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i se svým stanoviskem k případným vyjádřením a návrhům daňového subjektu. Tuto povinnost správce daně splnil, neboť při projednávání byl přítomen zástupce stěžovatele.

Stěžovatel namítal, že se zástupce stěžovatele dostavil na jednání k správci daně v souvislosti s jiným daňovým řízením a zástupci stěžovatele tak bylo znemožněno informovat o této skutečnosti stěžovatele. Žalovaný naopak uváděl, že termín projednání se zástupcem stěžovatele sjednal telefonicky.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu zástupce stěžovatele měl v každém případě možnost informovat stěžovatele, neboť především mohl využít svého práva vyjádřit se k výsledku daňové kontroly a ve lhůtě poskytnuté správcem daně po dohodě s daňovým subjektem například navrhnout doplnění dokazování, rovněž mohl odmítnout jednat za stěžovatele v konkrétním termínu a vyjednat se správcem daně termín jiný. V souzeném případě proto v souladu se zásadou odpovědnosti za ochranu svých práv („každý nechť si střeží svá práva“) bylo na daňovém subjektu či jeho zástupci, aby zvolil vhodný postup. Zástupce stěžovatele neměl ke zprávě o daňové kontrole žádné připomínky, a proto nutno mít za to, že její projednání bylo řádně ukončeno.

Nejvyšší správní soud dále posuzoval, zda má protokol o ústním jednání č. j. 32114/02/404930/0145 náležitosti stanovené § 12 odst. 2 a 4 daňového řádu. Stěžovatel v kasační stížnosti nekonkretizuje, které z daných náležitostí podle jeho názoru protokol postrádá. Stěžovatel pouze uvedl, že soud dospěl k právnímu názoru, že v případě, kdy protokol neobsahuje základní náležitosti stanovené § 12 odst. 2 a 4 daňového řádu, zcela vyhovuje poznámka, že připomínky ze strany žalobce nebyly žádné. V odůvodnění rozsudku krajského soudu však není uvedeno, že protokol neobsahuje základní náležitosti stanovené § 12 odst. 2 a 4 daňového řádu. Soud naopak vyslovil, že se neztotožňuje s námitkou, že protokol neobsahuje náležitosti podle § 12 odst. 2 a 4 daňového řádu, a toto své tvrzení také zdůvodnil. Ve shodě s názorem krajského soudu Nejvyšší správní soud konstatuje, že vzhledem k tomu, že zástupce stěžovatele neměl žádné připomínky proti obsahu protokolu a nevyjádřil se k výsledku uvedenému ve zprávě a ke způsobu zjištění, nečinil žádné návrhy a rovněž nebylo nic opravováno či měněno, nelze správci daně vytýkat, že protokol neobsahuje námítky, návrhy na opravy či změny a údaj o tom, co bylo opraveno nebo změněno; naopak v daném případě zcela vyhovuje poznámka, že připomínky ze strany žalobce nebyly žádné. Protokol byl podepsán zástupcem stěžovatele, z textu je výslovně patrné, že byl před podepsáním hlasitě přečten a všemi stranami schválen. S ohledem na obsah spisového materiálu tak nelze přisvědčit námitce, že protokol neobsahuje náležitosti podle § 12 odst. 2 a 4 daňového řádu.

Pokud jde o námitku stěžovatele, že obsahem vyměřovacího spisu není důkazní prostředek, který žalovaný následně označil jako důkaz - např. podklady L. s. R. p. R., tato nebyla takto konkrétně v průběhu soudního řízení zmíněna a tvoří z tohoto pohledu novum ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud ve smyslu výše citovaného ustanovení nepřihlížel při rozhodování ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí. Nad rámec potřebného odůvodnění k tomuto Nejvyšší správní soud konstatuje, že neseznámení se stěžovatele s tímto dokumentem nemohlo přivodit zkrácení jeho práv a přivodit tak nezákonnost rozhodnutí, když tento dokument se vztahoval k posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na základě daňových dokladů vystavených jiným dodavatelem (paní Z. K.), a nevztahoval se tedy k projednávanému případu.

Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádných z důvodů kasační stížnosti uplatňovaných stěžovatelem a kasační stížnost proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Protože stěžovatel neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za užití § 120 s. ř. s.). Žalovanému správnímu orgánu,

který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, respektive je neúčtoval, a proto rozhodl soud o nákladech řízení, jak výše uvedeno.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 28. března 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu