



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Václava Novotného v právní věci žalobkyně: **D. a I. s., s. r. o.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, ul. Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Ca 5/2005 - 45 ze dne 22. 2. 2006 ve znění opravného usnesení ze dne 1. 6. 2006 č. j. 15 Ca 5/2005 - 63,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Ca 5/2005 - 45 ze dne 22. 2. 2006 ve znění opravného usnesení ze dne 1. 6. 2006 č. j. 15 Ca 5/2005 - 63, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ústí nad Labem výše označeným rozsudkem zrušil pro nezákonnost rozhodnutí žalovaného - Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6691/1/130/04 a rozhodnutí Finančního úřadu v Mostě ze dne 30. 12. 2003, č. j. 105518/03/206911/1420 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a dále rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Důvodem pro zrušení výše uvedených rozhodnutí byla dle názoru krajského soudu skutečnost, že dne 28. 1. 1999 došlo k účinnému zrušení plné moci pro Ing. L. L. k zastupování žalobce před správcem daně. Úkony správce daně učiněné po tomto datu není možno, dle názoru soudu, považovat za účinné úkony vůči žalobci. V daném případě, dle krajského soudu, pak nelze považovat za úkon dle ust. § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád) zahájení daňové kontroly u žalobce na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 1998 dne 14. 8. 2000, kdy z obsahu protokolu o ústním jednání vyplývá, že při

tomto jednání za žalobce jednal právě Ing. L., přestože v té době již nebyl zástupcem žalobce. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že žalobce prokázal odeslání zrušení plné moci prostřednictvím poštovní zásilky adresované finančnímu úřadu dne 27. 1. 1999 tím, že okolnosti odeslání této písemnosti spolu s dvojím vyúčtováním daně z příjmů popsala ve své svědecké výpovědi pracovnice žalobce Mgr. R., která realizovala její odeslání. Její výpovědi pak zcela koresponduje podací lístek o doporučené zásilce č. R 002802352 adresované finančnímu úřadu a jednak přehled žalobcovy odeslané pošty ve dnech 26. 1. až 29. 1. 1999. To, že doporučeně zasílanou písemnost finanční úřad údajně neobdržel, nelze dle názoru krajského soudu přičítat k tíži žalobce, neboť ten využil veškerých důkazních prostředků, kterými v dané situaci disponoval. Naproti tomu daňové orgány nedoložily žádný důkaz, který by zpochybňoval či vyvracel tvrzení žalobce. Krajský soud proto uzavřel, že ve spise není založen jediný důkaz o tom, že by některý z jednatelů žalobce byl do dne 28. 2. 2001 zpraven o zahájení daňové kontroly a je třeba tedy konstatovat, že daň z přidané hodnoty za leden 1998 byla vyměřena po prekluzi a tedy v rozporu s ust. § 47 odst. 1 daňového řádu, přičemž tento nedostatek se týkal obou krajským soudem zrušených rozhodnutí.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas kasační stížnost. Jako důvod pro podání kasační stížnosti uvádí stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dále je namítána nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí dle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatel namítal, že za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, který určuje nový běh prekluzivní tříleté lhůty k vyměření nebo doměření, je nutno ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daň. řádu považovat daňovou kontrolu jako celek a že daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně. Stěžovatel uvádí, že pokud nebyla daňová kontrola zahájena dne 14. 8. 2000 sepsáním protokolu, byla zahájena faktickým prověřováním daňového základu pracovníky finančního úřadu v provozovně žalobce v J. Dle stěžovatele musel žalobce o jejím provádění vědět, neboť Ing. L. byla zaplacená odměna za účetní práce spojené s daňovou kontrolou v roce 2000. Krajský soud se faktickým prováděním kontroly nezabýval a ve svém rozsudku vzal za prokázané, že písemnost - zrušení plné moci pro Ing. L. byla finančnímu úřadu doručena. Stěžovatel se však domnívá, že nelze svědeckou výpověď vyvrátit či potvrdit, zda byla do obálky nějaká listina vložena popř. vyjmuta. Dále je stěžovatelem namítáno, že rozsudek soudu je nesrozumitelný, neboť je ve výroku uvedeno, že se zrušuje platební výměr ze dne 30. 12. 2003 č. j. 105518/03/206911/1420, avšak pod uvedeným číslem jednacím bylo vydáno rozhodnutí správce daně o odvolání.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem z důvodů v kasační stížnosti namítaných a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Předně je nutno uvést, že stěžovatelem namítaný výrok napadeného rozsudku byl usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 6. 2006 č. j. 15 Ca 5/2005 - 63 opraven, a proto se touto námitkou již dále nezabýval.

Stěžovatel se v kasační stížnosti dovolává zrušení napadeného rozhodnutí pro jeho nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a nepřezkoumatelnost.

Podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné (§ 103 odst. 1 písm. c/) nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé, a nebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné (§ 103 odst. 1 písm. d/), jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. V daném případě Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Dle ust. § 10 odst. 3 daňového řádu se může daňový subjekt, jeho zákonný zástupce nebo ustanovený zástupce dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. Zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu. Plná moc pak zaniká jejím odvoláním zastoupeným, vypovězením zástupcem, smrtí zástupce nebo zastupovaného popř. zánikem zaměstnavatele. Účinky vyvolané vznikem a zánikem plné moci nastávají bezprostředně pouze mezi zastupovaným a zástupcem. Pro ostatní subjekty je vždy rozhodný až okamžik, kdy se o vzniku či zániku plné moci doví (ust. § 33b odst. 5 Obč. zákoníku). K účinnosti odvolání či vypovězení plné moci k zastupování v daňovém řízení je tedy třeba, aby byl správce daně o těchto významných skutečnostech uvědoměn, a to zpravidla formou, která je požadována pro ostatní úkony učiněné daňovými subjekty popř. dalšími osobami (srov. § 21 daňového řádu) vůči správci daně. Správce daně se zástupcem daňového subjektu, zvoleným na základě plné moci, jedná do té doby (okamžiku), dokud mu není oznámen zánik plné moci, tj. její odvolání účastníkem nebo vypovězení zástupcem.

V dané věci vzal krajský soud za prokázané, že žalobce prokázal odeslání zrušení plné moci prostřednictvím poštovní zásilky adresované finančnímu úřadu dne 27. 1. 1999 tím, že okolnosti odeslání této písemnosti spolu s dvojím vyúčtováním daně z příjmů popsala ve své svědecké výpovědi pracovnice žalobce Mgr. R., která realizovala její odeslání, dále podacím listkem o doporučené zásilce č. R 002802352 adresované finančnímu úřadu a přehledem žalobcovy odeslané pošty ve dnech 26. 1. až 29. 1. 1999. To, že doporučeně zasílanou písemnost finanční úřad údajně neobdržel, nelze dle názoru krajského soudu přičítat k tíži žalobce.

Jak vyplývá ze správního spisu byla dne 25. 1. 1999 jednatelem společnosti zrušena plná moc ze dne 19. 1. 1998 udělená Ing. L. k jednání na FÚ v Mostě. Nejvyšší správní soud na tomto místě podotýká, že jeho úkolem není tento právní úkon (jeho platnost) zpochybňovat, je však nutno posoudit, zda krajský soud dostatečně zjistil všechny skutečnosti podstatné pro závěr, zda žalobce svá tvrzení ohledně prokázání účinků zrušení plné moci vůči správci daně řádně prokázal a zda postupoval v souladu s těmito zjištěními. Ke konstatování takového závěru je však třeba, aby z napadeného rozhodnutí bylo zřejmé, jakým způsobem v tomto směru soud postupoval a ze kterých skutečností vycházel pro svůj závěr o tom, že žalobce prokázal odeslání zrušení plné moci správci daně.

Ust. § 77 s. ř. s. zakládá právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také právo soudu důkazy provedenými a hodnocenými nad rámec zjistit nový či jiný skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce a porovnat jej s užitou právní kvalifikací, kdy soud není vázán ani důkazními návrhy a může provést i další důkazy

k úplnému přezkoumání i co do stavu skutkového. Zásada volného hodnocení důkazů neznámá, že by soud ve svém rozhodování měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Soud má bezesporu právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoli, toto právo jej však nezavazuje povinnosti odůvodnit, co jej vedlo k takovému závěru. Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti soud určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda o ně může opřít svá skutková zjištění. Rozhodnutí soudu se tedy musí opírat o důvody, na základě kterých lze učinit určitý závěr a musí z něj být seznatelné, že při tvorbě skutkového i právního závěru, byla respektována logika uvažování a to v kontextu s ostatními důkazy.

V daňovém řízení prokazuje správce daně mj. doručení vlastních písemností (§ 31 odst. 8 daň. řádu). Jakkoli pro daňové subjekty (popř. třetí osoby) taková povinnost z daňového řádu výslovně neplyne, je nutno vycházet z obecného požadavku, že ten, kdo něco tvrdí, nese ohledně svého tvrzení i důkazní břemeno (povinnost prokázat tvrzené skutečnosti daňovým, subjektem – viz § 31 odst. 9 daňového řádu). Namítal-li žalobce, že zrušení plné moci Ing. L. bylo správcí daně dne 28. 1. 1999 doručeno resp. bylo dne 27. 1. 1999 žalobcem odesláno a dovolává se přitom účinků zrušení plné moci (ust. § 33b Obč. zák.), stíhá jej povinnost toto své tvrzení prokázat. K tomuto však v daném případě nedošlo a žalobce žádnými důkazními prostředky své tvrzení neprokázal.

V napadeném rozsudku krajský soud žalobci přisvědčil, přitom se omezil na konstatování, že okolnosti odesílání předmětné písemnosti potvrdila pracovnice žalobce svědeckou výpovědí (tj. že do obálky vložila mimo dvojí vyúčtování daně z příjmů i písemnost - zrušení plné moci Ing. L.). O prokázání jejího odeslání dle názoru krajského soudu rovněž svědčí i podací lístek o doporučené zásilce a interní přehled žalobcovy odeslané pošty.

Nejvyšší správní soud neshledal pro takový závěr dostatek odůvodnění. V rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů presumuje, že je jednotlivým důkazům prisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Této zásadě soud nedostál, když jednomu z důkazních prostředků přiznal povahu nezvratného důkazu, aniž by hodnotil ostatní důkazní prostředky a další skutečnosti, které v řízení vyplynuly, a které byly obsahem správního spisu. Svědecká výpověď žalobcovy zaměstnankyně může jen obtížně prokázat, jaký byl skutečný obsah doručované záilky (tj. počet a druh písemností v obálce) a zda obálka o žalobcově tvrzeném obsahu byla takto správcí daně doručena. Rovněž interní seznam žalobcovy odeslané pošty či podací lístek z pošty o doporučené zásilce pak nejsou způsobilé potvrdit žalobcem tvrzenou skutečnost a v rámci své nízké vypovídací schopnosti jako nepřímé důkazy nemohou obstát. Prokazují pouze existenci žalobcovy směrnice k odesílání pošty a skutečnost, že dne 27. 1. 1999 byla správcí daně odeslána obálka s písemnostmi. Za situace, kdy žalobce tvrdil určitou skutečnost, avšak nedisponoval žádnými relevantními důkazními prostředky byl v důkazní nouzi ohledně svého tvrzení. Dle názoru Nejvyššího správního soudu z dosud provedeného dokazování nelze přesvědčivě dostatečným způsobem usoudit na takový skutkový stav, s nímž by byly v souladu i skutkové a právní závěry krajského soudu ohledně prokázání doručení žalobcem zrušené plné moci správcí daně dne 28. 1. 1999. Pochybnosti vyvstávají již ze samotného průběhu daňové kontroly, kdy za žalobce činil veškeré úkony Ing. L., který disponoval všemi účetními a daňovými doklady ke všem kontrolovaným daním a správcí daně poskytoval potřebnou součinnost, aniž by žalobce od tvrzeného vypovězení plné moci dne 25. 1. 1999, popř. od zahájení daňové kontroly dne 14. 8. 2001 až do projednání zprávy o daňové kontrole

dne 18. 1. 2002 proti postupu svého zástupce či správce daně jakkoli brojil. Žalobce tedy po dobu tří let akceptoval úkony prováděné „nezplnomocněným“ zástupcem a tento zástupce, při vědomí namítaného vypovězení plné moci, které mu nepochybně muselo být známo, dále za žalobce jednal, účtoval si odměnu za práce prováděné v souvislosti s daňovou kontrolou, přičemž tato odměna za neoprávněné zastupování byla žalobcem i vyplacena. Závěr krajského soudu ohledně prokazatelného doručení vypovězení plné moci a neúčinnosti dalších úkonů prováděných zástupcem, a konstatování, že taková situace v tomto řízení evidentně nastala resp. má se zato, že nastala, není dostačující a není ani přezkoumatelný.

Jednou z podmínek přezkoumatelnosti rozhodnutí je řádné odůvodnění soudního rozhodnutí, které je současně považováno i za esenciální podmínku ústavně konformního rozhodnutí vylučujícího libovůli v soudním rozhodování (srov. např. nálezy sp. zn. I. ÚS 588/03, III. ÚS 463/2000). Této povinnosti v projednávané věci krajský soud nedostál a nelze tak konstatovat, že byl oprávněn dospět k závěru o zániku účinků plné moci v daňovém řízení vůči správci daně.

V návaznosti na uvedené se pak jeví nepřezkoumatelným i závěr krajského soudu ohledně uplynutí prekluzivní lhůty pro dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 1998. Jak uvedl krajský soud, na běh prekluzivní lhůty nemají vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly. Výzvy správce daně ze dne 20. 7. 20001 a ze dne 1. 11. 2001 vydané po 28. 2. 2001 nemohly obnovit běh tříleté prekluzivní lhůty.

K tomuto Nejvyšší správní soud uvádí, že podle § 47 odst. 2 daňového řádu byl-li před uplynutím tříleté lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tato lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Úkon přerušující běh prekluzivní lhůty (§ 47 odst. 2 daňového řádu) musí směřovat k vyměření daně či jejímu dodatečnému stanovení a daňový subjekt musí být o tomto úkonu zpraven. Zejména z druhé podmínky je zjevné, že se musí jednat o úkon učiněný vůči daňovému subjektu, tj. o úkon správce daně. Daňová kontrola podle § 16 daňového řádu je (tak jako v posuzované věci) nepochybně úkonem směřujícím k vyměření daně ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Jak již např. v rozsudku ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 (přístupno:www.nssoud.cz) Nejvyšší správní soud konstatoval: „*přerušení prekluzivní lhůty nemůže způsobit jakýkoli úkon, nýbrž pouze takový, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Také obsah tohoto úkonu je nutno posuzovat podle hledisek stanovených zákonem o správě daní a poplatků, zejména pak § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.*“

Z obsahu § 16 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že daňová kontrola má obvykle různé fáze, v nichž různým způsobem probíhá interakce mezi správcem daně a daňovým subjektem. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96 (přístupno:www.nssoud.cz) mj. uvedl, že „*formální sepis protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující*

běh prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu. Musí se tedy jednat o úkon faktický“.

Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že po celou dobu provádění daňové kontroly, tj. od 14. 8. 2000 do 18. 1. 2002, činil veškeré faktické úkony zástupce žalobce Ing. L., který předkládal účetní a daňové doklady. Žalobce žádný z těchto úkonů vč. účinnosti resp. neúčinnosti jeho zastoupení po celou dobu provádění daňové kontroly nijak nezpochybnil. Jak vyplývá např. z fotokopie výdajového pokladního dokladu ze dne 27. 12. 2000 a daňových dokladů - fa. č. 2000/14 a fa. č. 2000/15 ze dne 31. 12. 2000 založených ve správním spise, Ing. L. účtoval žalobci za účetní práce spojené s daňovou kontrolou odměnu a žalobce tuto odměnu také proplatil. Krajský soud se v napadeném rozsudku faktickým prováděním daňové kontroly nijak nezabýval, nezjišťoval místo jejího provádění, např. zda byla prováděna v žalobcově provozovně v J., jak uváděl žalovaný, z jakého důvodu se žalobce dovolává neúčinnosti zastoupení, když za toto zastoupení v rámci daňové kontroly poskytoval zástupci nejen odměnu, nýbrž i potřebnou součinnost, neboť zástupce měl k dispozici veškeré daňové a účetní doklady, které správci daně také předkládal (viz zpráva o daňové kontrole č. j. 95451/01/206930/1735) včetně prostor k provedení kontroly v prostorách žalobce.

Protože z napadeného rozsudku není zřejmé, jakými úvahami se krajský soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů a utváření závěrů o výše uvedeném skutkovém stavu, a nelze z něj zjistit, zda byl či nikoliv učiněn kvalifikovaný úkon směřující k přerušení tříleté prekluzivní lhůty dle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyššímu správnímu soudu tedy nezbylo, než napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud též o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. června 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu