



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobkyně E., spol. s r. o., proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2004, zn. FŘ-4735/13/04, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 3. 2005, čj. 8 Ca 25/2005-46, a v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2004, čj. FŘ-4734/13/04, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 3. 2005, čj. 8 Ca 195/2004-70,

t a k t o :

- I. Věci vedené pod spisovými značkami 8 Afs 61/2005 a 8 Afs 62/2005 se spojují ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod spisovou značkou 8 Afs 61/2005.
- II. Kasační stížnosti se zamítají.
- III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV. Žalobkyni se právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 1. 7. 2004, sp. zn. FŘ-4735/13/04, žalovaný rozhodl o odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí 1999 tak, že zvýšil dodatečně stanovenou daň ve výši 306 849 Kč o částku 94 093 Kč na částku 400 942 Kč.

Rozhodnutím ze dne 1. 7. 2004, sp. zn. FŘ-4734/13/04, žalovaný rozhodl o odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období II. čtvrtletí 1999 tak, že dodatečně stanovenou daň ve výši 454 388 Kč snížil o částku 94 093 Kč na částku 360 295 Kč.

Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhala zrušení shora uvedených rozhodnutí žalovaného z důvodu nezákonnosti. Uvedla, že daňová kontrola byla provedena za stejné zdaňovací období 1999 již v roce 2000, proto – byla-li v roce 2002 provedena opětovně – je to v rozporu s judikaturou Ústavního soudu vztahující k opakování daňové kontroly. Dále namítala, že v průběhu daňové kontroly neměla možnost navrhnout doplnění dokazování, a to ani při nahlížení do spisu dne 30. 7. 2003, kdy správce daně zatajil některé důkazní prostředky a i nadále některé listiny zatajuje. Dne 1. 10. 2003 bylo pouze částečně vyhověno odvolání proti rozsahu omezení práva nahlížet do spisu. Nebylo jí dále ani umožněno doplnit dokazování ztotožněním všech osob celníků, kteří potvrzovali uskutečnění vývozu zboží a vydávali rozhodnutí, a jejich výsledkem jakožto svědků.

Městský soud v Praze nejprve řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2004, sp. zn. FŘ-4734/13/04, vyloučil k samostatnému projednání. Poté napadená rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení; rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2004, sp. zn. FŘ-4735/13/04, zrušil rozsudkem ze dne 3. 3. 2005, čj. 8 Ca 25/2005-46, a rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2004, čj. FŘ-4734/13/04, zrušil rozsudkem z téhož dne, čj. 8 Ca 195/2004-70.

Oba rozsudky Městský soud v Praze odůvodnil poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, s tím, že v daném případě se nejednalo o opakování daňové kontroly z roku 1999, jež Ústavní soud připouští za splnění určitých podmínek, nýbrž o pokračování daňové kontroly započaté v roce 2000 ohledně I. čtvrtletí 1999 a posléze po přerušení pokračující v roce 2002 ohledně II. a III. čtvrtletí 1999. Námitku rozsahu nahlížení do daňového spisu soud shledal zčásti důvodnou, protože žalobkyni byly spisy zpřístupněny teprve po stížnostech. Neseznámení s podklady pro rozhodnutí shledal taktéž zčásti důvodným, protože zpráva Generálního ředitelství cel jakožto podklad rozhodnutí byla žalobci zpřístupněna až po vydání rozhodnutí správním orgánem prvního stupně. Shledal taktéž porušení § 16 odst. 4 písm. f) zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daně a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tedy práva daňového subjektu, u něhož je prováděna daňová kontrola, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění, což žalobkyni umožněno nebylo. Rozhodnutí správního orgánu prvního stupně bylo vydáno dva dny před uplynutím lhůty pro nahlédnutí do spisu, která byla protokolárně stanovena jednateli společnosti, po němž se teprve měl do 15 dnů vyjádřit ke zprávě o kontrole. Závěrem soud z úřední povinnosti konstatoval k argumentaci správce daně v napadeném rozhodnutí o zprávě INTERPOLu, že z této zprávy není zřejmé, jaké ukrajinské společnosti se týká (pochybná totožnost) a je tedy nesrozumitelné, jak s danou věcí souvisí.

Žalovaný (stěžovatel) rozsudky krajského soudu napadl kasačními stížnostmi, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a domáhal se zrušení napadených rozsudků. Jelikož jde o věci týčej účastníků řízení se stejnou skutkovou i právní problematikou a v kasačních stížnostech jsou uplatňovány i

stejně důvody, Nejvyšší správní soud je spojil v souladu s ustanovením § 120 s. ř. s. ve spojení s § 39 odst. 1 s. ř. s. ke společnému projednání.

Stěžovatel nesouhlasil se závěrem Městského soudu v Praze, že spisy byly žalobkyni zpřístupněny až po stížnostech a že zpráva Generálního ředitelství cel jí byla zpřístupněna až po vydání rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Z obsahu správního spisu nevyplývá a žalobkyně to ani netvrdila, že by jí nebyly známy důvody zahájení daňové kontroly a její předmět. Žalobkyně správci daně nepředala žádnou stížnost a ani nepodala námitky k postupu jeho pracovníků. Správce daně v řízení vycházel z důkazních prostředků – faktur, dovozních a vývozních jednotných celních deklarací a dokladů o tranzitu. V průběhu daňové kontroly, dne 27. 9. 2002, byl sepsán protokol čj. 323504/02/005933/5990, v němž je zaznamenáno, jak docházelo k prodeji zboží, tj. že zahraniční odběratel přebíral zboží na území ČR a vyjádření žalobce k otázkám tranzitu. Jednateli žalobce byly známy okolnosti týkající se tranzitních prohlášení, neboť obdržel od Policie ČR část usnesení o zahájení trestního stíhání ve věci obvinění dotyčné osoby, kde byly jednotlivé případy popsány.

Namítal, že dne 10. 7. 2003 byla se žalobkyní projednána zpráva o daňové kontrole daně z přidané hodnoty a žalobkyní byla téhož dne podepsána bez jakýchkoli podmínek. Pouze v protokolu o ústním jednání, který byl se žalobkyní ve věci projednání zprávy sepsán, bylo stanoveno datum, do kdy se domluví se správcem daně k nahlédnutí do spisu. Žalobkyně pak do spisu nahlédla 30. 7. 2003 a byly jí předloženy písemnosti, které správce daně před vydáním dodatečného platebního výměru hodnotil. Žalobkyně požadovala nahlédnout i do části spisu, která byla předána Policií ČR, což správce daně neumožnil z důvodu, že obsahovala i soupis dokladů týkajících se jiných daňových subjektů. Žalobkyně se odvolala a správce jejímu odvolání částečně vyhověl. Žalobkyně toto rozhodnutí převzala, avšak do této části spisu již nenahlédla, a to ani v řízení před odvolacím orgánem. Vzhledem k tomu se stěžovatel nedomnívá, že by žalobkyni bylo umožněno do spisu nahlížet až po stížnostech. I když zpráva Generálního ředitelství cel byla žalobci zpřístupněna až po vydání dodatečného platebního výměru, přesto mohl, a to až do vydání napadeného rozhodnutí, postupovat podle § 48 odst. 7 daňového řádu a údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat. Vzhledem k tomu, že v daňovém řízení se uplatňuje zásada „nechť si svá práva hájí každý sám“, má stěžovatel za to, že nebylo jeho povinností vyzývat žalobce k nahlédnutí do spisu a seznámení se s předmětnou písemností.

K porušení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu stěžovatel uvádí, že se při svém rozhodování zabýval touto námitkou, a v rozhodnutí uvedl, že k vydání dodatečného platebního výměru došlo po projednání zprávy o kontrole dne 10. 7. 2003, která byla daňovým subjektem téhož dne podepsána. O projednání zprávy o kontrole byl sepsán protokol o ústním jednání, který mimo vyjádření obsahoval i požadavek nahlédnutí do spisu k tomu, aby se mohl ke zprávě vyjádřit a případně navrhnout doplnění důkazů. Žalobkyně nahlédla do spisu 30. 7. 2003 a téhož dne do protokolu o ústním jednání doplnila vyjádření ke zprávě o kontrole. Těmito

námitkami se stěžovatel zabýval v odvolacím řízení stejně, jako by byly uplatněny před vydáním dodatečného platebního výměru. Vzhledem k tomu, že se žalobkyně částečně vyjádřila ke zprávě o kontrole dne 10. 7. 2003, dodatečný platební výměr byl vydán dne 28. 7. 2003, vyjádření ke zprávě o kontrole bylo doplněno dne 30. 7. 2003 a rozhodnutí o odvolání bylo vydáno až dne 1. 7. 2004, má stěžovatel za to, že tímto postupem nedošlo k takové procesní vadě, která měla vliv na nezákonnost rozhodnutí o odvolání a žalobkyně nijak nebyla zkrácena na svých právech.

K vyjádření soudu o zprávě INTERPOLu stěžovatel uvedl, že si je vědom toho, že v ní je uveden název společnosti A., protože však tato zpráva navazovala na výzvu správce daně k součinnosti, má za to, že v odpovědi INTERPOLu došlo k chybě v psaní. Tato zpráva však nebyla důkazem a její uvedení v napadeném rozhodnutí nemohlo zapříčinit nezákonnost rozhodnutí. Ze všech uvedených důvodů proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 24. 6. 2005 uvedla, že městský soud napadené rozhodnutí zrušil pro nesrozumitelnost a vady řízení, postupoval tedy podle § 76 odst. 3 s. ř. s., a ne pro odlišný právní názor na věc samu. Nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že rozsudek neobsahuje žádný právní názor, neboť v případě konstatovaného porušení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu soud jednoznačně uvedl, v čem byl postup správního orgánu nezákonný. Ostatní námitky žalobce považuje rovněž za účelové. Daňové řízení je řízením dvojinstančním, přičemž práva dle § 16 odst. 4 písm. c, f) daňového řádu přísluší daňovému subjektu v průběhu daňové kontroly a před ukončením daňové kontroly. Žalobkyně prokazatelně hodlala realizovat uvedená práva včetně práva nahlížet do spisu dle § 23 daňového řádu, avšak správní orgán tento její úmysl zachycený v protokolu neakceptoval a vydal rozhodnutí před lhůtou sjednanou pro uplatnění práv. Takový postup je v rozporu i s ústavně garantovaným právem na spravedlivý proces. Tvrzení žalovaného, že žalobkyně mohla vznášet námitky a navrhopvat důkazy v odvolacím řízení, nemůže zhojit nedodržení § 16 odst. 4 písm. c) a f) daňového řádu. Žalobkyně poukázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 25. 11. 1996, sp. zn. IV. ÚS 252/95, ze dne 24. 2. 1998, sp. zn. IV. ÚS 222/97, ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03 a ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázan rozsahem i důvody kasační stížnosti):

Ze správního spisu vyplývá, že dne 10. 7. 2003 byla s daňovým subjektem projednána zpráva o daňové kontrole (čj. 4211/03/005933/5990); současně byl sepsán protokol o ústním jednání (čj. 4213/03/005933/5990) – projednání zprávy o kontrole daně. V uvedeném protokolu jednatel žalobkyně mj. uvedl: *„Abych se mohl vyjádřit k předložené zprávě o kontrole k podkladům a případně navrhnout doplnění důkazů, není toto možné, aniž bych nahlédl do spisů u správce daně. Z tohoto důvodu žádám o umožnění nahlédnutí do spisů týkajících se projednávané kontroly a*

předmětného kontrolovaného zdaňovacího období. Dále z tohoto důvodu žádám o poskytnutí přiměřené lhůty k vyjádření se ke zprávě a to až po té co nahlédnu do spisů a seznámím se s podklady.“ Správce daně následně v protokolu uvedl pod označením „závěrečné ujednání“, že se jednatel žalobkyně do 30. 7. 2003 domluví se správcem daně na nahlížení do spisů a že do 15 dnů po nahlédnutí do spisů se daňový subjekt vyjádří k předložené zprávě o kontrole. Dne 28. 7. 2003 však Finanční úřad pro Prahu 5 vydal dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty – čj. zprávy o kontrole 4211/03/005933/5990, jimiž byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí 1999. Dne 30. 7. 2003 byl sepsán protokol o nahlížení do spisů dle § 23 daňového řádu, jednatel žalobkyně v něm uvedl, že podává odvolání proti rozsahu, v němž mu nahlédnutí do spisů bylo umožněno a dále doplnil vyjádření ke zprávě o daňové kontrole. Dne 1. 10. 2003 bylo rozhodnuto o odvolání proti rozsahu nahlédnutí do spisu s tím, že daňovému subjektu bylo částečně vyhověno.

Ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, zakládá právo daňového subjektu vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění a případně navrhnout jeho doplnění. Jak se podává ze správního spisu, dne 10. 7. 2003 byla s daňovým subjektem projednána zpráva o daňové kontrole (čj. 4211/03/005933/5990), přičemž byl sepsán protokol o ústním jednání, tj. projednání uvedené zprávy (čj. 4213/03/005933/5990). V uvedeném protokolu si daňový subjekt vyhradil vyjádření ke zprávě a případné doplnění dokazování po nahlédnutí do správních spisů. Správce daně mu k nahlédnutí do spisů stanovil lhůtu do 30. 7. 2003 s tím, že do patnácti dnů po nahlédnutí do spisů se daňový subjekt musí vyjádřit k předložené zprávě o daňové kontrole. Ještě předtím, než žalobkyně uvedeného práva využila, vydal správce daně dodatečné platební výměry (již dne 28. 7. 2003).

Žalobkyně mimo jiné poukázala na rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 27. 1. 2006, čj. 59 Ca 14/2004-29, kde uvedený soud dospěl k závěru, že pokud daňový subjekt využije svého práva vyjádřit se k výsledku daňové kontroly [§ 16 odst. 4 písm. f) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků] a ve lhůtě poskytnuté správcem daně navrhne doplnění dokazování, ke kterému správce daně přistoupí a své závěry doplní, nelze v takovém postupu spatřovat porušení § 16 odst. 8 citovaného zákona. V takovém případě není daňová kontrola ukončena podpisem při doručení zprávy o daňové kontrole, ale je ukončena až po skutečném projednání závěru správce daně učiněného na základě doplnění dokazování navrženého daňovým subjektem v souladu s § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Projednání zprávy o daňové kontrole znamená, že správce daně zaznamená všechna vyjádření, návrhy a námítky daňového subjektu k jejímu obsahu a své stanovisko k nim, popřípadě výsledky doplněného dokazování. Opačný výklad citovaných ustanovení by byl v rozporu s ústavně zaručeným právem podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Uvedené rozhodnutí bylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 838/2006. Nejvyšší správní soud považuje uvedený právní názor za

správný a poznamenává, že za dané situace nebylo lze považovat daňovou kontrolu za ukončenou. Vydal-li tedy správce daně dodatečný platební výměr ještě před uplynutím lhůty, jež byla daňovému subjektu poskytnuta pro vyjádření se k výsledku daňové kontroly, jde o postup nerespektující práva daňového subjektu, resp. postup nezákonný.

V této souvislosti nelze souhlasit se závěrem stěžovatele, že výše uvedeným postupem správce daně nedošlo k takové procesní vadě, která by měla vliv na nezákonnost rozhodnutí o odvolání a žalobkyně nijak nebyla zkrácena na svých právech. Stěžovatel sám připouští, že řízení před správcem daně bylo stíženo vadou. K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že v daňovém řízení se uplatňuje zásada jednotnosti řízení; daňový subjekt má právo navrhopvat důkazy a činit jiné návrhy po celou dobu řízení až do vydání rozhodnutí, což se uplatňuje i v řízení odvolacím. Současně platí i zásada dvojinstančnosti daňového řízení. Správní orgán musí vycházet ze spolehlivě a co nejúplněji zjištěného skutkového stavu věci a účastníci musí mít možnost účinně hájit svá práva. K ochraně práv slouží i rozdělení řízení do dvou stupňů, umožňující přezkoumávání rozhodnutí, což by mělo představovat pojistku proti nezákonným rozhodnutím (obdobně i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, čj. 2 Afs 143/2004-105, www.nssoud.cz). Účastník řízení má tedy právo napadnout rozhodnutí vydané v prvním stupni řádným oprávněným prostředkem – odvoláním (§ 48 daňového řádu). Pokud tedy stěžovatel uvádí, že žalobce nebyl zkrácen na svých právech, neboť jeho námitky byly vypořádány v odvolacím řízení, je nutné konstatovat, že stěžovatel právě pro tento okruh námitek omezil dvouinstanční řízení pouze na jeden stupeň, čímž fakticky žalobkyni odepřel možnost efektivní obrany v odvolacím řízení. Daňové řízení tak bylo poznamenáno vadou, pro kterou Městský soud v Praze správně rozhodnutí napadené žalobou zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Jde-li o stěžovatelovu námitku hodnocení soudu otázky ohledně umožnění nahlížet do správních spisů a seznámení se žalobkyně s podklady pro vydání rozhodnutí, Nejvyšší správní soud je toho názoru, že kasační námitka je vnitřně rozporná, protože na jednom místě své kasační stížnosti nesouhlasí se závěrem městského soudu o tom, že tato zpráva byla zpřístupněna až po vydání rozhodnutí a na jiném místě kasační stížnosti uvádí, že zpráva byla žalobci zpřístupněna až po vydání dodatečného platebního výměru, a že ten však mohl, a to až do vydání rozhodnutí napadeného, postupovat podle § 48 odst. 7 daňového řádu.

Co se týče závěru městského soudu ohledně nahlížení do spisů, ze správního spisu nevyplývá, že by tyto spisy byly žalobkyni zpřístupněny teprve po stížnostech. Spisy byly zpřístupněny na žádost, resp. dle „ujednání“ se správcem daně, a rozhodným pro posouzení se stal pouze rozsah nahlížení do spisu. Byť proto tento závěr Městského soudu v Praze není přesný a nemá oporu ve správním spise, nemá tato okolnost, vzhledem k tomu, že řízení před daňovými orgány bylo zatíženo shora uvedenou vadou a vzhledem k zásadě účelnosti a hospodárnosti řízení, za následek zrušení kasační stížností napadeného rozsudku.

Stěžovatel uvádí, že namítaná zpráva INTERPOLu se v daňovém řízení nestala důkazem. V žalobou napadeném rozhodnutí o odvolání ale sám uvádí, že „odvolatel ničím konkrétním neprokázal existenci vývozu zboží společnosti U. T. C.“ a v zápětí uvádí, že si existenci ukrajinské obchodní společnosti „ověřoval po vydání napadeného rozhodnutí“, přičemž z šetření státního orgánu a vyjádření INTERPOLu vyšlo najevo, že uvedená společnost není zaregistrována v příslušném rejstříku Ukrajiny a „tudíž správce daně k této okolnosti přihlédl i v odvolacím řízení“. Neobstojí proto tvrzení stěžovatele o tom, že se namítaná zpráva důkazem nestala.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnosti stěžovatele nejsou důvodné, a proto je zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšnému účastníku řízení žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. června 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu