



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně **Mgr. S. Č.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 5. 2006, č. j. 8 Ca 244/2005 - 61,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 5. 2006, č. j. 8 Ca 244/2005 - 61, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 18. 2. 2005, č. j. 655/05-130, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení a uložena mu povinnost zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 5 225 Kč k rukám jejího zástupce. Uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2002 vydanému Finančním úřadem v Kolíně dne 16. 3. 2004, č. j. 28867/04/034912/4576, kterým byla žalobkyni vyměřena vlastní daňová povinnost v částce 238 160 Kč. Městský soud v napadeném rozsudku uvedl, že s hmotně právním závěrem žalovaného souhlasí, neboť žalobkyně o dani chybně účtovala, avšak rozhodnutí žalovaného zrušil, protože shledal procesní vady v daňovém řízení. Formálně bylo totiž s žalobkyní zahájeno vytýkáací řízení podle § 43 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též daňový řád), ale obsahově šlo o daňovou kontrolu.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“) – nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v nedostatku jeho důvodů. Podle stěžovatele soud pochybil, pokud jeho rozhodnutí zrušil pro vady řízení, aniž by uvedl, jaké povinnosti stěžovatel porušil a v čem mělo toto porušení zasáhnout do práv žalobkyně a ovlivnit zákonnost jeho

rozhodnutí. Stěžovatel zdůrazňuje, že žalobkyně nebyla v průběhu daňového řízení zkrácena na svých právech. Správce daně totiž vedl vytýkáci řízení v součinnosti se žalobkyní, která byla informována o jeho průběhu a dílčích výsledcích. Před vydáním platebního výměru jí byly sděleny a projednány s ní důvody jeho vydání. Proti těmto důvodům mohla uplatnit žalobkyně námitky. Podle stěžovatele tak správce daně zachoval žalobkyni práva ve shodném rozsahu, jako by měla při provádění kontroly. Navrhuje proto zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobkyně nevyužila možnosti se ke kasační stížnosti vyjádřit.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (*nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*); rozhodnutí městského soudu považuje za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť se soud nevyslovil k tomu, jaké povinnosti správce daně zanedbal a v čem mělo toto pochybení vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

Ze spisu k tomu vyplynulo, že za 3. čtvrtletí 2002 podala žalobkyně daňové přiznání na daň z přidané hodnoty, ve kterém uplatnila nadměrný odpočet v částce 229 938 Kč. V rozhodném období žalobkyně působila s Ing. Š. a Ing. B. ve sdružení D. k. M. a s Ing. Š. ve sdružení C. k. M. Výzvou podle § 43 daňového řádu ze dne 14. 11. 2002 byla žalobkyně vyzvána k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání. Proběhlo několik místních šetření podle § 15 daňového řádu u účetní žalobkyně M. R. (dne 7. 1., 19. 2., 21. 3., 28. 3. a 2. 4. 2003). Jak vyplynulo z úředního záznamu správce daně, skutečnosti zjištěné při místním šetření byly sděleny dne 30. 6. 2003 Ing. Š. (člen sdružení). Dále se uskutečnila ústní jednání – jak se jmenovanou účetní (dne 12., 13. a 14. 11. 2003), tak se žalobkyní a daňovým poradcem Ing. R. (dne 26. 11. 2003 a 12. 3. 2004). Jak vyplynulo z protokolu, naposledy uvedeného dne byla žalobkyně i její zástupce (daňový poradce) seznámeni s provedeným šetřením a jeho výsledky a žalobkyni, resp. jejímu zástupci, bylo umožněno klást správci daně k těmto výsledkům otázky, na něž správce daně odpovídal. Platebním výměrem vydaným Finančním úřadem v Kolíně dne 16. 3. 2004 byla žalobkyni vyměřena vlastní daňová povinnost na dani z přidané hodnoty v částce 238 160 Kč. Proti tomu podala žalobkyně odvolání, které však žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 2. 2005 zamítl. K námitce, že správce daně měl provádět daňovou kontrolu a nikoli vytýkáci řízení, žalovaný uvedl, že správce daně pro přetrvávající pochybnosti o správnosti a úplnosti podaného daňového přiznání nemohl vytýkáci řízení ukončit.

Žalobkyně proti tomu podala žalobu, které městský soud vyhověl. V napadeném rozsudku pak uvedl, že s hmotně právním závěrem žalovaného souhlasí, neboť žalobkyně o dani chybně účtovala. Rozhodnutí žalovaného však zrušil, neboť shledal procesní vady v daňovém řízení. Formálně bylo totiž s žalobkyní zahájeno vytýkáci řízení, ale obsahově šlo o daňovou kontrolu. V daném případě bylo třeba provést rozsáhlejší šetření a měla tedy být provedena daňová kontrola. Podle městského soudu musí být procesní i hmotně právní stránka věci v souladu.

Nejvyšší správní soud je názoru, že je důvodná stěžovatelova námitka poukazující na skutečnost, že se městský soud v napadeném rozsudku nevyslovil k tomu, v čem mělo vedení vytýkacího řízení namísto daňové kontroly v daném případě vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Jak totiž vyplynulo z odůvodnění napadeného rozsudku, městský soud opravdu pouze konstatoval, že žalovaný pochybil, aniž by se podrobněji tímto pochybením zabýval a aniž by vážil vliv tohoto pochybení na zákonnost jeho rozhodnutí. Naopak z napadeného rozsudku vyplynulo, že s hmotně právním závěrem žalovaného městský soud plně souhlasí.

Jak již Nejvyšší správní soud několikrát uvedl ve svých rozhodnutích (viz např. rozhodnutí ze dne 4. 6. 2003, č. j. 6 A 12/2001 - 51, publ. pod č. 23/2003 Sb. NSS, nebo rozhodnutí ze dne 16. 3. 2005, č. j. 3 As 46/2004 - 60, www.nssoud.cz), důvodem pro zrušení správního rozhodnutí je zásadně jen taková vada řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Je tak nezbytné, aby soud při rozhodování o žalobě vážil, zda pochybení správního orgánu, které v řízení o žalobě shledal, mělo nebo mohlo mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Tomu však městský soud v daném případě nedostál, neboť se vůbec nezabýval tím, jaký dopad mělo v daném případě vedení vytýkacího řízení namísto daňové kontroly na práva žalobkyně, ani řádně nezdůvodnil, proč měla být prováděna kontrola, ani nehodnotil, zda měla nebo mohla mít tato skutečnost vliv na zákonnost stěžovatelova rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud se rovněž zabýval tím, zda v daném případě správní orgán pochybil, prováděl-li vytýkací řízení, a nikoli daňovou kontrolu. Obecně lze souhlasit s názorem městského soudu, že je-li třeba provádět rozsáhlejší šetření, je žádoucí, aby správce daně vykonal daňovou kontrolu, a nikoli vytýkací řízení. Nelze však striktně uzavřít s tím, že vždy, kdy tak správce daně neučiní, dopustí se nezákonnosti, která musí mít za následek zrušení jeho rozhodnutí. Vzájemným vztahem mezi daňovou kontrolou a vytýkacím řízením se zdejší soud zabýval např. ve svém rozsudku ze dne 28. 3. 2007, sp. zn. 2 Afs 101/2006. V tomto rozhodnutí předně poukázal na § 2 odst. 2 daňového řádu, podle něhož jsou správci daně povinni postupovat v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Podle § 16 odst. 1 věty první daňového řádu 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. Podle § 43 odst. 1 daňového řádu, vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal. Podstatou daňového přiznání je uvedení skutečností rozhodných pro vyměření daně (§ 40 odst. 17 daňového řádu). Vyměření daně je přitom jen jedním ze způsobů stanovení daně (viz např. stanovení daně cestou jejího sjednání s daňovým subjektem ve smyslu § 31 odst. 7 daňového řádu). Z uvedeného je zřejmé, že oba instituty (tj. jak daňová kontrola, tak vytýkací řízení) směřují k cíli daňového řízení jako celku, tedy ke stanovení daně (obdobně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 - 60, publ. pod č. 1021/2007 Sb. NSS). Daňová kontrola, stejně jako vytýkací řízení, je jen dílčím procesním postupem v rámci daňového řízení jako celku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, www.nssoud.cz).

Shora uvedené závěry nelze ovšem interpretovat tak, že instituty daňové kontroly a vytýkacího řízení lze zaměňovat. Jde totiž o instituty odlišné, ať již z pohledu jejich koncepce, použitelnosti v rámci daňového řízení či rozdílného vymezení práv a povinností daňových subjektů i daňových orgánů. Způsob, jakým jsou zjišťovány daňově relevantní skutečnosti, je v obou shora uvedených institutech rozdílný (ve vytýkacím řízení leží tato iniciativa na daňovém subjektu, zatímco v daňové kontrole je tomu naopak); pro posouzení podstaty věci však tento závěr není rozhodující. Je však třeba zdůraznit, že daňovou kontrolu lze vést jak před vyměřením daně, tak po vyměření; opačný závěr, tj. že je možné provádět daňovou kontrolu pouze po vyměření daně, nemá oporu v zákoně (vytýkací řízení je nicméně imanentně vázáno toliko na období předcházející vyměření daně – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2004, č. j. 5 Afs 31/2003 – 81, www.nssoud.cz).

V daném případě tak mohl správce daně zahájit jak vytýkací řízení, tak daňovou kontrolu. Také mu nic nebránilo v ukončení vytýkacího řízení a v zahájení daňové kontroly. Pokud by správce daně shledal, že je třeba provádět obsáhlejší zjišťování a ověřování věci, které by mu znemožnilo vytýkací řízení ukončit ve stanovené lhůtě (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS), mohl vytýkací řízení ukončit, aniž by daň vyměřil, a následně zahájit daňovou kontrolu. Neučinil-li tak a vedl vytýkací řízení, nelze to samo o sobě považovat za zkrácení práv žalobkyně ani za důvod zrušení jeho rozhodnutí. Daňový subjekt může totiž v průběhu vytýkacího řízení předkládat všechny důkazní prostředky, včetně návrhu výsledku svědků, které považuje za rozhodné pro potvrzení jím uvedených skutečností. Má právo u správce daně kdykoli v jeho úředních hodinách nahlížet do spisového materiálu týkajícího se jeho daňových povinností s výjimkou dokumentů uvedených v § 23 odst. 2 daňového řádu, má právo podávat námitky proti jakémukoli úkonu správce daně, pokud se domnívá, že jsou porušena jeho práva daná mu zákonem. Má rovněž právo vyjádřit se před ukončením vytýkacího řízení k jeho výsledku, ke způsobu jeho vedení, případně navrhnout jeho doplnění. Naproti tomu má správce daně právo ověřit si některé údaje a nebo si opatřit vlastní důkazní prostředky a není přitom vázán jen návrhy daňových subjektů. Může si vyžadovat relevantní informace a požadovat vysvětlení k předloženým důkazním prostředkům, které vedou k ověření nebo správnému stanovení daňové povinnosti. K tomu viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 - 60, publ. pod č. 1021/2007 Sb. NSS, kde zdejší soud uvedl, že *povinnost i právo daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně svědčí daňovému subjektu v takovém řízení kdykoli (§ 2 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Není tedy rozhodné, zda se tak děje v rámci vytýkacího řízení, nebo při daňové kontrole, ani to, zda je takové právo v ustanovení zvláštní části zákona expressis verbis uvedeno. Právo klást svědkům otázky při jednání, jakož i ostatní práva součinnosti, daňovému subjektu nepochybně náleží i bez výslovného odkazu v § 16 odst. 4 citovaného zákona.*

V daném případě vyplynulo ze správního spisu, že se závěry správce daně byla žalobkyně, resp. její zástupci, seznámena, a to jak při místním šetření dne 30. 6. 2003 (za účasti Ing. Š., člena sdružení), tak při ústním jednání dne 19. 2. 2003. Rovněž jí bylo umožněno se k věci vyjadřovat (např. protokoly o místním šetření ze dne 7. 1., 19. 2. 2003) a klást správci daně dotazy (viz protokol o ústním jednání ze dne 12. 3. 2004) a bezpochyby také mohla navrhnout výslech svědků, případně provedení jiných důkazů, pokud by tak hodlala učinit. To ale neučinila a ani žalobou nenamítala, v čem konkrétně byla její procesní práva zkrácena, netvrdila, že nemohla uplatnit své konkrétní návrhy, či že jim nebylo vyhověno.

Za této situace Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než rozsudek městského soudu zrušit a v dalším řízení jej zavázat k tomu, aby ve smyslu výše uvedeného posoudil, zda vedení vytýkácího řízení mohlo mít v daném případě vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, případně do jakých práv žalobkyně zasáhlo. Svůj závěr pak je povinen řádně odůvodnit.

Nejvyšší správní soud proto shledal důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. naplněným, kasační stížnost důvodnou a napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil podle § 110 odst. 1 s. ř. s. a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 3 téhož ustanovení městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. městský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 12. dubna 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu