



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **D. J.**, zastoupeného Mgr. Liborem Holemým, advokátem se sídlem v Rožnově pod Radhoštěm, ul. 1. máje 2609, za účasti **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2005, č. j. 29 Ca 338/2003 - 128,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2005, č. j. 29 Ca 338/2003 – 128,
se z r u š u j e a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 18. 10. 2005, č. j. 29 Ca 338/2003 - 128, zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 31. 7. 2003, č. j. 7091/02/FŘ/130, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Rožnově pod Radhoštěm ze dne 19. 6. 2002, č. j. 34038/02/404921/0628, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1998 v částce 5688 Kč. V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud ohledně procesních námitek konstatoval, že zástupkyně stěžovatele byla jednak přítomna projednání zprávy o daňové kontrole, jednak seznámena s výsledkem zjištění v rámci daňové kontroly a také potvrdila převzetí jednoho vyhotovení zprávy o daňové kontrole, k jejímž výsledkům neměla žádné připomínky. K námitce, že stěžovatel nebyl seznámen se všemi důkazními prostředky, krajský soud uvedl, že tato vada byla odstraněna ještě před vydáním rozhodnutí finančního ředitelství, a stěžovatel proto mohl v rámci odvolacího řízení na předložené důkazy reagovat. Forma, jakou byl stěžovatel informován o možnosti seznámit se s výsledky daňové kontroly, je dostačující, neboť se jeho zástupkyně dostavila k jejímu projednání, i když ze správního spisu není možné zjistit, jakým způsobem byl stěžovatel vyrozuměn o možnosti seznámit

se s výsledky daňové kontroly. Žádné ustanovení zákona však neurčuje, že by tak měl učinit správce daně písemně. Na zástupkyni stěžovatele proto bylo, aby stěžovatele o termínu projednání, který jí byl sdělen, informovala. Krajský soud se neztotožnil s námitkou, že protokol neobsahuje náležitosti podle ustanovení § 12 odst. 2 a 4 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a mimo jiné poukázal na to, že zástupkyně stěžovatele proti obsahu protokolu žádné námítky nepodala a nečinila žádné návrhy. Svědecká výpověď Z. K. byla sice provedena bez účasti stěžovatele, ale tato výpověď nebyla podkladem pro rozhodnutí. Odkaz na porušení ustanovení § 2 odst. 3, § 31 odst. 4 a § 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je podle názoru krajského soudu nepatřičný, protože tato ustanovení se nevztahují k pořizování seznamu písemností, ale k samotnému procesu rozhodování, popřípadě dokazování. K hmotněprávní námitce, že obrat Z. K. za předcházející zdaňovací období přesáhl částku 750 000 Kč a že ta se stala plátcem daně z přidané hodnoty, což mělo být správcem daně z úřední povinnosti pouze deklarováno, krajský soud konstatoval, že přijatá zdanitelná plnění se netýkají Z. K., ale Ing. A. K. Námitka proti zjištění správce daně, že Ing. A. K. nebyl v době zdanitelného plnění plátcem daně z přidané hodnoty, však nebyla vznesena.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., neboť má za to, že napadený rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem a dále, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to ovlivnilo zákonnost, a pro vady vytýkané v původní žalobě měl soud napadené rozhodnutí zrušit. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas s právním názorem krajského soudu, že žádné ustanovení zákona o správě daní a poplatků neukládá správci daně, aby písemně vyrozuměl daňový subjekt nebo jeho zplnomocněného zástupce o datu seznámení s výsledky kontroly. Proces seznámení se s výsledky daňové kontroly a jejich projednání je procesní postup, kdy daňový subjekt má možnost ještě doplňovat daňové řízení o další skutečnosti, které uzná za vhodné. Stěžovatel se domnívá, že správce daně měl prokázat postup, kterým započal jednání, jehož předmětem bylo seznámení se s výsledky kontroly a následné projednání zprávy o daňové kontrole (§ 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků). Správce daně však neprokázal, že by v dostatečném předstihu informoval stěžovatele o datu jednání, na kterém měl být seznámen s výsledky daňové kontroly a projednána zpráva o daňové kontrole, byť se snažil tvrdit, že tak činil telefonicky. Stěžovatel proto dochází k závěru, že se jeho zástupce dostavil na jednání ke 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 zmocnitele. Tento postup je v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, neboť bylo porušeno právo daňového subjektu, aby věc byla projednána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům v rámci práva na spravedlivý proces podle čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Smyslem ustanovení § 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků 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. Z vyměřovacího spisu musí být rovněž patrné, jak byl daňový základ zjištěn. Jedná se tedy o taxativní výčet povinných písemností, které musí být součástí spisu tak, aby mohl správce daně rozhodovat. Pokud tomu však tak není, neopravňuje to správce daně rozhodovat na základě vyměřovacího řízení a v konečné fázi i vyměřit daňovou povinnost. Obsahem vyměřovacího spisu není ani důkazní prostředek, který finanční ředitelství následně označilo jako důkaz, např. podklady L. s. R. p. R. Stěžovatel rovněž poukázal na skutečnost, že by správce daně měl dbát na to, aby protokol o ústním jednání měl veškeré základní náležitosti podle ustanovení § 12 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků tak, aby se z něho dalo vyvodit,

že se jedná o veřejnou listinu ve smyslu ustanovení § 134 o. s. ř. Protokol sepsaný správcem daně proto není veřejnou listinou ve smyslu citovaného ustanovení a neosvědčuje, že by zpráva o daňové kontrole byla projednána řádným způsobem a tímto způsobem i ukončena. Proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na své stanovisko k žalobě a na odůvodnění svého rozhodnutí. Uplatněné stížní námitky ohledně procesních pochybení označilo za účelové. Předmětem doměrku za zdaňovací období prosinec 1998 byla skutečnost, že stěžovatel nakoupil kulatinu od Ing. A. K., který však podle sdělení dožádaného správce daně nebyl v době uskutečnění zdanitelných plnění plátcem daně z přidané hodnoty. Daňové doklady tedy nebyly vystaveny plátcem daně z přidané hodnoty, a proto na jejich základě nebylo možno uplatnit odpočet této daně.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom shledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Ze spisového materiálu vyplývá, že podkladem pro dodatečné doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1998 v částce 5688 Kč stěžovateli byla zjištění učiněná v průběhu daňové kontroly, podle nichž mimo jiné obdržel stěžovatel dobropis P/217A ze dne 20. 12. 1998 od R. H. v základu daně 25 854 Kč a daně z přidané hodnoty v částce 5687,90 Kč a z tohoto dobropisu neodvedl daň z přidané hodnoty ve smyslu ustanovení § 15 odst. 3 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Protokol o ústním jednání č. j. 32114/02/404930/0145, jehož předmětem bylo projednání zprávy o daňové kontrole, byl podepsán zástupkyní stěžovatele Ing. J. R. Z jeho textu je patrné, že byl před podepsáním hlasitě přečten a všemi stranami schválen. Ve vyjádření daňového subjektu (zástupce) k výsledku uvedenému ve zprávě a ke způsobu zjištění je uvedeno výslovně „bez připomínek“. Proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1998 podal stěžovatel odvolání, v němž uvedl pouze námitky procesního charakteru týkající se postupu správce daně při projednávání a podepisování zprávy o daňové kontrole a vyřízení námitek. V rozhodnutí, kterým bylo rozhodnuto o odvolání stěžovatele, finanční ředitelství uvedlo, že námitka o porušení ustanovení § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků ohledně nedoručení výzvy, resp. pozdního doručení výzvy, je důvodná. Jelikož daňová povinnost byla stanovena na základě toho, že plnění podle uplatněných dokladů učinila osoba, která nebyla plátcem daně z přidané hodnoty, a nikoli proto, že by stěžovatel nedoložil požadované důkazy, nemá uvedené pochybení vliv na dodatečné stanovení daňové povinnosti. Zdanitelná plnění podle daňových dokladů č. 99003, 99006 a 99007 odeslaných dne 19. 4. 1999, resp. 13. 6. 1999 a 21. 6. 1999, uskutečnil A. K., který v době uskutečnění zdanitelných plnění a vystavení daňových dokladů nebyl plátcem daně z přidané hodnoty.

V daném případě krajský soud v žalobou napadeném rozsudku, stejně jako správní orgán v rozhodnutí o odvolání, vycházel z jiných skutkových zjištění, než která jsou předmětem řízení. Zatímco ve výroku rozhodoval krajský soud o zamítnutí žaloby proti rozhodnutí finančního ředitelství, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru o vyměření DPH za zdaňovací období prosinec 1998, neboť neodvedl daň z dobropisu od R. H., pak odůvodnění rozsudku se vztahuje k jiným skutkovým zjištěním učiněným v rámci daňové kontroly. Tato jiná skutková zjištění se týkají

zdanitelných plnění uskutečněných ve prospěch stěžovatele jinými daňovými subjekty, a to Z. K. a Ing. A. K. Stejně vady se dopustilo i finanční ředitelství, když ve výroku zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na DPH za zdaňovací období prosinec 1998, tedy DPH doměřené ve vazbě na dobropis od R. H., avšak odůvodnění vztáhl k doměření daně z důvodu neuznání odpočtu DPH u přijatých zdanitelných plnění od Ing. A. K. v jiném zdaňovacím období. Za těchto okolností není možné, aby se Nejvyšší správní soud zabýval namítanými procesními vadami, když skutkový základ v posuzované věci je jiný.

Nejvyšší správní soud dospěl na základě takto zjištěného skutkového stavu k závěru, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Je tomu tak proto, že za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu citovaného ustanovení lze považovat zejména ta rozhodnutí krajského soudu, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, uveřejněný pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), a to i přesto, že tento důvod nebyl stěžovatelem v kasační stížnosti uplatněn. Tento postup je však umožněn ustanovením § 109 odst. 3 s. ř. s., podle něhož je sice Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti, ale to neplatí, je-li napadené rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.).

V dalším řízení bude na krajském soudu, aby si nejprve ujasnil předmět tohoto řízení, kterým je dodatečně vyměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1998 ve výši 5688 Kč, jejímž podkladem byla zpráva o daňové kontrole obsahující kontrolní zjištění ve vztahu k dobropisu od R. H. a poté znovu v rozsahu žalobních bodů přezkoumal napadené rozhodnutí.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 první věta s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. března 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu