



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **M. K.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Žákem, advokátem se sídlem Gen. Svobody 6, 787 01 Šumperk, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, 709 00 Ostrava, proti rozhodnutí ze dne 25. 7. 2005, č. j. 1027/130/2005, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 3. 2007, č. j. 22 Ca 294/2005 - 28,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 2856 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Karla Uhlíře, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 25. 7. 2005 zamítl žalovaný odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2000 ve výši 12 345 Kč vydanému Finančním úřadem v Šumperku (dále jen „správce daně“). Tato daňová povinnost byla žalobci doměřena na základě daňové kontroly zahájené dne 26. 6. 2003 mimo jiné i za výše uvedené zdaňovací období. Ve zprávě o kontrole, kterou správce daně projednal se žalobcem dne 13. 10. 2003 nicméně neuvedl, že by hodlal žalobci doměřit daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2000. Následně dne 7. 12. 2004 sepsal správce daně se žalobcem protokol o ústním jednání, v němž uvedl, že za předmětné zdaňovací období nebyla dosud stanovena daňová povinnost, ač nedošlo k její prekluzi (jak se správce daně mylně domníval), a tudíž bude daň doměřena, což správce daně učinil citovaným platebním výměrem.

Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou, na jejímž základě Krajský soud v Ostravě dne 8. 3. 2007 rozhodnutí žalovaného pro vady řízení zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Své rozhodnutí odůvodnil tím, že ze zprávy o daňové kontrole nevyplývá, na základě jakých skutečností byl dodatečný platební výměr vydán (zpráva je v případě předmětného zdaňovacího období nejednoznačná), a že správce daně porušil § 16 odst. 4 písm. f) zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), když svůj názor, že došlo k prekluzi daně za 1. čtvrtletí roku 2000, uvedl pouze v neveřejné části spisu a zpráva o daňové kontrole neobsahovala také žádné údaje o důkazních prostředcích a právních a skutkových úvahách ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období.

Ve včas podané kasační stížnosti žalovaný uvedl, že kontrolní zjištění za předmětné zdaňovací období jsou ve zprávě o daňové kontrole popsána zcela srozumitelným a jednoznačným způsobem. Ze zprávy vyplývá, že žalobce mimo jiné nezahrnul do daňového přiznání k dani z přidané hodnoty ve zmiňovaném zdaňovacím období ve zprávě uvedené doklady za uskutečněná zdanitelná plnění. Dále je patrné, že žalobce vedl záznamy nutné pro daňové řízení nedostatečně a nevěrohodně, a proto správce daně dospěl k závěru, že základ daně a daň nelze ověřit v rámci dokazování. S těmito zjištěními byl žalobce seznámen a byla mu dána možnost se k nim vyjádřit (viz protokol o ústním jednání ze dne 13. 10. 2003). Skutečnost, že ve zprávě o daňové kontrole není vyčíslena částka, která bude žalobci za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2000 dodatečně vyměřena, není podle žalovaného způsobila vyvolat pochybnosti o kontrolních závěrech týkajících se tohoto zdaňovacího období.

Současně žalovaný nesouhlasil se závěry krajského soudu, že by bylo porušeno právo žalobce obsažené v § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, neboť poté, co správce daně zjistil své pochybení v posuzování prekluze předmětné daně, pozval žalobce na ústní jednání, kde ho seznámil s důvody pro dodatečné vyměření daně a sepsal o tom protokol. V rámci tohoto jednání bylo žalobci umožněno se k závěrům správce daně vyjádřit. Daň byla navíc stanovena za použití pomůcek a je tedy logické, že zpráva nemohla obsahovat údaje o důkazních prostředcích a o jejich hodnocení, jak vytýká žalovaný krajský soud. Úvahy správce daně vedoucí k dodatečnému vyměření daně za předmětné zdaňovací období, které krajský soud ve zprávě o daňové kontrole postrádá, jsou v ní obsaženy a dále s nimi byl žalobce seznámen při ústních jednáních dne 13. 10. 2003 a dne 7. 12. 2004. Ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu tak bylo podle názoru žalovaného (i s ohledem na další proběhlá ústní jednání ve věci) naplněno.

Ze všech výše uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že setrvává na svých dříve prezentovaných stanoviscích uvedených v odvolání, tedy že došlo k nezákonnému doměření daně po ukončení daňové kontroly, která doměrek daně nezjistila a že novou kontrolu nelze provést a daň doměřit v důsledku prekluze. Dále žalobce odkázal na obsah správní žaloby, ztotožnil se se závěrem obsaženým v napadeném rozsudku a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Žalovaný v kasační stížnosti v první řadě napadá závěr krajského soudu o nejednoznačnosti zprávy o daňové kontrole; pro vyřešení této námitky proto Nejvyšší správní soud podrobil zkoumání přímo tuto zprávu ve vztahu ke zdaňovacímu období 1. čtvrtletí roku 2000. Na straně 2 zprávy o daňové kontrole pod hlavičkou „výsledek kontroly“ a rubrikou „kontrola správnosti a úplnosti daňového přiznání“ je uvedena tabulka. U 1. čtvrtletí roku 2000 je v ní pak zapsána daňová povinnost podle daňového přiznání ve výši 3201 Kč a daňová povinnost stanovená na základě kontroly ve výši 3201 Kč; rozdíl není uveden. Z toho tedy vyplývá, že správce daně za předmětné zdaňovací období stanovil daňovou povinnost ve stejné výši, jakou žalobce přiznal v daňovém přiznání, a současně tedy správce daně zřejmě nezjistil žádná pochybení žalobce, která by vedla ke stanovení daňové povinnosti v jiné výši.

Následuje rubrika „kontrolní zjištění“ v níž na straně 3 zprávy v bodu 2.2. a) 1) (kontrola daně na výstupu) je uvedena jako nedostatek skutečnost, že žalobce nezahrnul do evidence pro účely daně z přidané hodnoty a daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2000 celkem deset daňových dokladů za uskutečněná zdanitelná plnění (daň z přidané hodnoty v celkové výši 3047,10 Kč). Dále na straně 4 zprávy, když správce daně odůvodňuje stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, odkazuje na právě zmiňované nezahrnutí daňových dokladů do evidence. Konečně na straně 5 zprávy o daňové kontrole správce daně stanovuje výši daňové povinnosti za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období; avšak zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2000 zde vůbec není uvedeno a stejně tak není uvedeno v příloze č. 1 ke zprávě o daňové kontrole obsahující rozpis doměřené daně za jednotlivá zdaňovací období.

Zatímco tedy správce daně na jedné straně uvádí, že kontrolou nebyl zjištěn rozdíl v daňové povinnosti za předmětné zdaňovací období, na druhé straně popisuje pochybení žalobce, kterých se v tomto zdaňovacím období dopustil a jež mají vliv na výši daňové povinnosti. Zároveň však z těchto skutečností nevyvozuje žádné závěry a o tomto zdaňovacím období mlčí. Z toho ovšem vyplývá, že zpráva o daňové kontrole trpí vnitřní rozporností; námitka žalovaného, že zpráva je jasná a srozumitelná tedy neobstojí. Nejvyšší správní soud sice souhlasí se žalovaným v tom, že neuvedení konkrétní částky, která bude žalobci za předmětné zdaňovací období vyměřena, není způsobilé vyvolat pochybnosti o zprávě (k tomu srov. i krajským soudem uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2006, č. j. 2 Afs 85/2005 - 117), nicméně nejednoznačnost a vnitřní rozpornost zprávy je bezpochyby dána výše uvedenými skutečnostmi. Je-li pak zpráva o daňové kontrole vnitřně rozporná, nemůže sloužit jako jediný důkaz pro doměření daně.

Současně má tato vada zásadní vliv na posouzení námitky žalovaného, že žalobci bylo umožněno se k výsledkům kontroly dostatečně vyjádřit a že byla zachována jeho práva podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Vyjadřoval-li se totiž žalobce ke skutečnostem vzájemně rozporným a neúplným (ohledně předmětného daňového období správce daně ve zprávě vůbec neuvedl, že daň byla dle jeho názoru prekludována; to zmínil pouze v neveřejné části spisu, s níž se žalobce z povahy věci nemohl seznámit), nelze dospět k závěru, že by byla respektována jeho práva zmiňovaná v citovaném ustanovení. Následný protokol o ústním jednání ze dne 7. 12. 2004, v němž správce daně žalobci sděluje své pochybení týkající se prekluze daně za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2000 a dále odkazuje právě na zprávu o daňové kontrole a seznamuje žalobce se skutečností, že mu bude doměřena daň a v jaké výši, lze sice považovat za nápravu toho, že správce daně nesdělil žalobci nic ohledně svého původního názoru o prekluzi daně. Ani tento protokol však nemůže zhojit rozporná tvrzení obsažená ve zprávě o daňové kontrole. Nejvyšší správní

soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že zpráva o daňové kontrole nemohla obsahovat důkazní prostředky a jejich hodnocení s ohledem na to, že daň byla stanovena podle pomůcek. Avšak i v případě stanovení daně podle pomůcek musí být ze zprávy o daňové kontrole jasně patrné, na základě jakých skutečností správce daně přistoupil právě k tomuto způsobu stanovení daně. K tomu lze citovat z nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01: „*Byl-li dodatečný platební výměr, který nemusí obsahovat odůvodnění jako nezbytnou součást rozhodnutí (§ 46 odst. 7, § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), vydán na základě předtím provedené daňové kontroly, pak závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole*“. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že pokud jsou tyto skutečnosti ve vzájemném nesouladu a odporují si, pak stanovení daně pouze na jejich základě nemá oporu ve správním spise (zprávě o daňové kontrole), resp. je s ním v rozporu.

Žalovaný se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce naopak ve věci měl plný úspěch; náklady řízení v jeho případě tvoří mimosmluvní odměna jeho zástupce podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Soud proto přiznal žalobci částku 2100 Kč za jeden úkon právní služby spočívající v podání vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu] a dále částku 300 Kč jako paušální náhradu výdajů s tímto úkonem spojených [§ 13 odst. 3 advokátního tarifu]. Jelikož zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvýšil soud náklady řízení ve smyslu § 35 odst. 8 s. ř. s. o 456 Kč. Celkem tedy žalobci na náhradě nákladů řízení náleží částka ve výši 2856 Kč.

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

V Brně dne 12. září 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu

č. j. 1 Afs 47/2007-57

OPRAVNÉ USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl předsedkyní senátu JUDr. Marií Žiškovou v právní věci žalobce **M. K.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Žákem, advokátem se sídlem Gen. Svobody 6, 787 01 Šumperk, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně

3, 709 00 Ostrava, proti rozhodnutí ze dne 25. 7. 2005, č. j. 1027/130/2005, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 3. 2007, č. j. 22 Ca 294/2005 - 28, o opravě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, č. j. 1 Afs 47/2007 - 51,

t a k t o :

- I.** V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, č. j. 1 Afs 47/2007- 51, **se o p r a v u j e** výrok III., který zní: „Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 2856 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Jiřího Žáka, advokáta“.
- II.** Vykonatelnost rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, č. j. 1 Afs 47/2007 - 51, **se o d k l á d á** do doby právní moci tohoto opravného usnesení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 12. 9. 2007, č. j. 1 Afs 47/2007 - 51, zamítl Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalovaného proti rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 3. 2007, č. j. 22 Ca 294/2005 - 28; současně rozhodl, že žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

V písemném vyhotovení rozsudku došlo k nesprávnému označení zástupce žalobce ve výroku o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. Soud proto k opravě svého rozhodnutí vydal toto opravné usnesení a současně odložil vykonatelnost rozsudku ze dne 12. 9. 2007, č. j. 1 Afs 47/2007 - 51, postupem podle § 54 odst. 4 s. ř. s.

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

V Brně dne 4. října 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu