

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **P. B.,** proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2010, č. j. 30 Ca 135/2008 - 67,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobci **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnost **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutími žalovaného ze dne 9. 4. 2008, č. j. 6634/08-1101-700779, č. j. 6635/08-1101-700779 a č. j. 6633/08-1101-700779 byla dle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zamítnuta odvolání žalobce proti platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, vydaným Finančním úřadem v Uherském Hradišti (správce daně) za zdaňovací období roku 2002, 2003 a 2004. Proti rozhodnutím žalovaného podal žalobce správní žaloby, na jejichž základě krajský soud zrušil všechna tři rozhodnutí žalovaného pro vady řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud svůj rozsudek odůvodnil tím, že postupem správce daně byl žalobce zkrácen na svých procesních právech a pokud žalovaný takový postup, který byl v rozporu s daňovým řádem, v odvolacím řízení aproboval, mohlo to mít za následek

nezákonné rozhodnutí ve věci samé, ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Krajský soud vycházel z předloženého spisového materiálu, dle kterého byla u žalobce prováděna daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2002 až 2004, přičemž žalobce byl pro řízení zastoupen zástupkyní na základě plné moci. Tato zástupkyně byla správcem daně předvolána písemností ze dne 6. 6. 2007 k předběžnému projednání výsledku daňové kontroly a předání zpráv. Na udávané adrese si ovšem písemnost nepřevzala; zásilka jí byla proto uložena u držitele poštovní licence - odběrní lhůta skončila 22. 6. 2007. Dne 18. 7. 2007 provedl správce daně místní šetření v místě, kde se měla zástupkyně žalobce zdržovat, přičemž přítomná dcera zástupkyně do protokolu sdělila, že její matka se na dané adrese zdržuje, písemnosti přebírá, ale momentálně není přítomna. Současně soud zjistil, že součástí spisu je čestné prohlášení dcery zástupkyně žalobce, která uvádí, že pokud by byla při místním šetření poučena o možnosti odepřít výpověď, pak by tohoto práva využila. Dále krajský soud upozornil, že spisový materiál obsahuje kopii potvrzení o pracovní neschopnosti zástupkyně žalobce s počátkem 23. 5. 2007 a uvedením odlišného místa pobytu po dobu pracovní neschopnosti (K., Č. c. 1628) s tím, že ke dni 7. 9. 2007 pracovní neschopnost zástupkyně žalobce trvá (potvrzení České správy sociálního zabezpečení č. j. UH/OS/1560/07/K/BoB).

Krajský soud na základě těchto zjištění, a s odkazem na rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 27. 4. 2006, č. j. 2 Afs 158/2005 - 82 a ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 30/2004 - 60, dospěl k závěru, že dcera zástupkyně žalobce byla vyslýchána v procesním postavení svědka v daňovém řízení a pokud na základě její výpovědi dospěl správce daně k závěru, že ve smyslu ustanovení § 31 odst. 7 písm. a) a b) daňového řádu unesl své důkazní břemeno ohledně doručení předvolání k projednání a předání zprávy o výsledku daňové kontroly, pak tímto postupem byla zásadním způsobem porušena procesní práva žalobce. Tím, že byla dcera zástupkyně žalobce vyslechnuta v pozici svědka a žalobce o této skutečnosti nebyl informován, nelze tuto výpověď považovat za relevantní důkaz v daňovém řízení. Dle názoru soudu, v kontextu s důkazy předloženými žalobcem (potvrzení o trvání pracovní neschopnosti jeho zástupkyně) neunesl správce daně své důkazní břemeno; zpráva o daňové kontrole nebyla zástupkyni žalobce řádně doručena, což ji ve svých důsledcích diskvalifikuje jako důkazní prostředek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu. Výsledek daňové kontroly se může stát důkazním prostředkem pouze v případě dodržení ustanovení § 16 daňového řádu (zejména pak § 16 odst. 8). Platební výměry tak byly vydány před tím, než bylo žalobci umožněno vyjádřit se k výsledkům daňové kontroly a způsobu jejích zjištění, ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Žalobce byl postupem daňových orgánů zbaven možnosti hájit svá práva, v čemž krajský soud shledal podstatné porušení daňového řádu, jež ve svých důsledcích mohlo vést k nezákonnému rozhodnutí ve věci samé. S ohledem na vše shora řečené se pak již nemohl vyjádřit k meritorně k předmětu žaloby.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Za podstatný považuje stěžovatel fakt, že zástupkyně žalobce měla u správce daně registrovánu adresu *U. H., J. z P. 315*, avšak na této adrese asi od listopadu 2006 písemnosti nepřebírala. Proto byl správce daně oprávněn prověřit, zda se zde zdržuje. S osobou, která se na uvedené adrese nacházela (dcera zástupkyně žalobce), byl sepsán protokol o ústním

jednání jako s osobou ve smyslu ustanovení § 7 odst. 2 písm. g) daňového řádu, tedy nikoli se svědkem, jak má na mysli ustanovení § 8 daňového řádu. Z tohoto důvodu nebylo třeba poučovat ji o právech a povinnostech svědka ani o možnosti odepřít výpověď. Protokol byl dcerou zástupkyně žalobce podepsán a byla poučena o jeho povaze coby veřejné listiny. Stěžovatel dále odkazuje na ustanovení § 33 odst. 6 daňového řádu ukládající povinnost daňovému subjektu oznamovat změny registračních údajů; má za to, že správci daně nelze vytýkat, že ověřuje pravdivost údajů sdělených žalobcem. Správci daně nemohlo být známo, že se zástupkyně žalobce v době pracovní neschopnosti zdržuje na jiné adrese, než která mu byla oznámena. Ostatně změna adresy nebyla správci daně oznámena a jeho povinností je doručovat postupem dle ustanovení § 17 odst. 2 daňového řádu (tedy v bytě, provozovně, obchodní místnosti atd.). Navíc zástupkyně žalobce na adrese uvedené u správce daně přebírala písemnosti i po počátku pracovní neschopnosti, například ve dnech 1. 6. 2007, 13. 8. 2007 a 7. 8. 2007 převzala zprávy o výsledku daňové kontroly a dne 7. 9. 2007 převzala platební výměry vydané po daňové kontrole. Stěžovatel dále odkazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 - 130 a dovozuje, že je povinností třetích osob poskytnout, ve smyslu ustanovení § 15 odst. 5 daňového řádu, přiměřené prostředky a pomoc potřebnou k účinnému provedení místního šetření, včetně povinnosti podat potřebná vysvětlení. Třetí osoba se tak automaticky nemůže dostat do postavení svědka. Stěžovatel ze všeho shora uvedeného dovozuje, že unesl své důkazní břemeno dle ustanovení § 31 odst. 8 písm. a) a b) daňového řádu a prokázal tak doručení předvolání k projednání výsledků daňové kontroly zástupkyni žalobce.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

O skutkovém stavu v nyní projednávané věci není mezi stranami sporu. Rozdílný názor však panuje v otázkách jeho právního zhodnocení.

Podle ustanovení § 16 odst. 1 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. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona*. V jejím rámci jsou daňovému subjektu stanoveny povinnosti (§ 16 odst. 2 daňového řádu); na stranu druhou mu daňový řád přiznává i poměrně rozsáhlá práva (§ 16 odst. 4). K těmto oprávněním patří například právo být přítomen jednání s pracovníky správce daně, předkládat důkazní prostředky, podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, zejména pak právo klást svědkům otázky při ústním jednání a místním šetření a vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.

Dle ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu *o výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. (...) Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem*

kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.

Pokud správce daně dostojí všem požadavkům kladeným na provádění daňové kontroly, včetně seznámení daňového subjektu s jejími výsledky, může se, ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu, stát zpráva o výsledku daňové kontroly důkazním prostředkem. Skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení; na jeho základě správce daně osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

Rozsah důkazního břemene v daňovém řízení vyplývá z ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu (důkazní břemeno správce daně) a § 31 odst. 9 (důkazního břemeno daňového subjektu). Daňový subjekt tak stíhá důkazní břemeno ohledně jeho vlastních tvrzení (k tomu srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115, dostupný stejně jako další případně citovaná rozhodnutí zdejšího soudu z www.nssoud.cz). Naproti tomu důkazní břemeno stíhá správce daně ohledně prokázání *doručení vlastních písemností daňovému subjektu a existence skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce* (například rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 4. 2006, č. j. 2 Afs 158/2005 - 82).

Závěr, že správce daně unesl důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. a) a b) daňového řádu, opírá stěžovatel o obsah protokolu sepsaného s dcerou zástupkyně žalobce dne 18. 7. 2007 pod č. j. 127303/07/336932/07, kde potvrdila, že zástupkyně se na uvedené adrese zdržuje, ale momentálně není přítomna. Na základě tohoto sdělení považoval správce daně (dříve již odeslané) předvolání k projednání výsledků daňové kontroly za doručené *fikcí* ve smyslu ustanovení § 17 odst. 5 daňového řádu. Krajský soud ovšem zcela správně dovodil, že pokud tato zjištění správce daně byla zásadní pro závěr o doručení písemností *fikcí*, pak tento postup, v kontextu konkrétních skutkových okolností věci, nebyl v souladu se zákonem. Jak vyplývá z rozsudku zdejšího soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 - 130 (na který poukazuje i stěžovatel) *„cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či ´mapování terénu´.“* Pokud je tedy o takovém úkonu sepisován protokol o ústním jednání dle ustanovení § 12 daňového řádu (má povahu veřejné listiny), tento protokol *„pouze zobrazuje či dokumentuje průběh jednání, popis děje či výpovědi jednotlivých osob.“* Jakkoli protokol o místním šetření může být použit jako důkaz (viz § 31 odst. 4 daňového řádu), musel by takto být osvědčen v provedeném důkazním řízení, při dodržení pravidel daných ustanovením § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu. Není možné přisvědčit námitce stěžovatele, že není jeho povinností zjišťovat adresu, na které by se mohla zástupkyně zdržovat. Pokud v této dílčí otázce (doručování, existence právní fikce) správce daně stíhá břemeno důkazní, pak každý důkazní prostředek musí být zhodnocen v rámci důkazního řízení a teprve toto řízení osvědčí, který z nich se stal důkazem. Tato premisa platí nejen pro důkazní prostředky navrhované daňovým subjektem při plnění jeho důkazní povinnosti, ale též pro správce daně.

Jestliže žalobce v dalším průběhu daňového řízení zpochybňoval poznatky plynoucí z protokolu o místním šetření předložením dokladů potvrzujících pracovní neschopnost jeho zástupkyně a její pobyt v rozhodnou dobu mimo adresu známou správci daně, musel být tento důkazní prostředek s obsahem předmětného protokolu konfrontován. Za této situace, kdy správce daně spojil tak závažný následek, jako je unesení jeho důkazního břemene ohledně doručení písemnosti klíčové povahy *fikcí*, výlučně s výpovědí dcery zástupkyně žalobce uvedené v protokolu, bylo namístě posoudit, zda výpověď uvedená v protokolu o místním šetření odpovídá standardům svědecké výpovědi. Že těmto požadavkům neodpovídala (zejména pro absenci poučení o právech vyslýchaného a nevyrozumění daňového subjektu o tomto procesním úkonu), není pochyb. Krajský soud přitom správně poukázal na názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02 (dostupný z http://nalus.usoud.cz), dle kterého se v případech, kdy je třetí osoba v rámci daňového řízení dotazována na *důležité okolnosti* týkající se jiných osob, jsou-li jí známy, jedná se zjevně o výslech svědka. Na rozdíl od krajského soudu tedy Nejvyšší správní soud neshledává předmětný protokol za nepoužitelný v rámci dokazování *per se*; má však za to, že byly-li skutečnosti, o nichž dcera zástupkyně protokolárně vypovídala, relevantním způsobem zpochybněny a jednalo-li se, z hlediska probíhajícího daňového řízení o *důležité okolnosti*, bylo namístě jmenovanou vyslechnout opětovně – tentokrát již v řádném procesním režimu, tedy jako svědka. Pokud tak žalovaný neučinil a nadále vycházel pouze z protokolu pořízeného v rámci místního šetření, nemůže jeho procesní postup z hlediska řádného zjištění skutkového stavu věci a dodržení procesních práv daňového subjektu, obstát.

I další, navazující závěry krajského soudu, považuje Nejvyšší správní soud za správné a souladné se zákonem. Jak již bylo konstatováno, zpráva o daňové kontrole musí být projednána s daňovým subjektem a musí jím být i spolupodepsána (§ 16 odst. 8 věta druhá daňového řádu); v rámci tohoto projednání daňový subjekt obdrží jedno vyhotovení zprávy (věta čtvrtá citovaného ustanovení). Pouze za situace, kdy daňový subjekt odmítá zprávu o daňové kontrole převzít, nebo se jejímu převzetí vyhýbá, je možné zaslat mu ji v poštovní zásilce s doručenkou (§ 16 odst. 8 *in fine* daňového řádu). V posuzovaném případě žádná z těchto situací nenastala. Žalobci (respektive jeho zástupkyni) byla zpráva o daňové kontrole zaslána bez jejího předchozího projednání; řádné doručení výzvy k realizaci tohoto procesního oprávnění zástupkyni žalobce prokázáno taktéž nebylo. Zpráva o daňové kontrole se tak nemohla stát důkazem pro dodatečné doměření daně (k tomu srov. obdobně rozsudek zdejšího soudu ze dne 20. 3. 2007, sp. zn. 8 Afs 118/2005). V podrobnostech lze stěžovatele odkázat na odůvodnění rozsudku krajského soudu, s jehož závěry se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a pouze by na tomto místě opakoval již jednou vyřčené. Závěr krajského soudu o tom, že postupem správce daně byl žalobce omezen v možnosti účinně hájit svá práva, je tedy správný, a pokud takový postup stěžovatel aproboval, došlo tím k podstatnému porušení daňového řádu, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci.

Konečně pokud stěžovatel provádí výčet povinností, které stíhají žalobce při registraci daňového subjektu dle ustanovení § 33 daňového řádu, zejména pak podle jeho odstavce 6 a 7, pak ani v tomto případě mu nelze přisvědčit. Toto ustanovení přesně definuje údaje, k jejichž sdělení je daňový subjekt povinen v rámci plnění registrační povinnosti, přičemž údaj o doručovací adrese zde uveden není. Ani za situace, kdy by taková povinnost (zde sdělení údaje o místě pobytu zástupkyně) byla stanovena zákonem, nebylo by možné aplikovat ji na daný případ. U zástupkyně žalobce totiž nedošlo ke změně údajů o její doručovací adrese; ta zůstala stejná, zástupkyně se pouze v době

pracovní neschopnosti nacházela přechodně mimo místo, kam jí bylo dosud správcem daně doručováno. Na druhou stranu je třeba přisvědčit žalovanému, že za situace, kdy bylo žalobci (jeho zástupkyni) známo, že dne 12. 12. 2005 byla zahájena daňová kontrola (v jejímž průběhu se správcem daně komunikovali), mělo být v jejich zájmu, aby svou případnou dočasnou nepřítomnosti na adrese, na kterou jim bylo doručováno, sdělili správci daně. Došlo by tím nejen k naplnění jedné ze základních zásad daňového řízení, spočívající v součinnosti mezi správcem daně a daňovým subjektem, ale předešlo by se tak i případným následným sporům.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů naznal, že kasační stížnost není důvodná a nezbylo mu proto, než ji rozsudkem zamítnout (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalobce, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly.

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

V Brně dne 27. října 2011

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu