

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky právní věci žalobce: **R. S.** zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 6. 2011, č. j. 10 Af 86/2010 – 63,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 6. 2011, č. j. 10 Af 86/2010 – 63, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soudu v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 24. 6. 2011, č. j. 10 Af 86/2010 - 63, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“), kterou se domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 20. 7. 2010, č. j. 3682/10-1100, jímž byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 12. 2009, č. j. 276918/09/077910301253 tak, že stěžovateli byla za zdaňovací období roku 2005 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 300 556 Kč a v ostatním zůstal napadený dodatečný platební výměr nezměněn. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že neshledal opodstatněným žalobní bod, v němž stěžovatel namítal, že mu byla vyměřena daň v nesprávní výši. Z údajů ve zprávě o daňové kontrole podle krajského soudu vyplývá, že správce daně stanovil stěžovateli dodatečnou daňovou povinnost z celkové částky výdajů za sdružení, tuto částku upravil o konkrétní zjištění a z této byl stanoven podíl stěžovatele na příjmech a výdajích sdružení ve výši 40 %. Krajský soud přisvědčil stěžovateli ohledně chyby ve výši 14 Kč, ale ta byla zhojena napadeným

správním rozhodnutím. Vykázaný rozdíl neměl vliv na stanovení daňové povinnosti, a proto nelze dospět k závěru, že vyměřenou daň nelze považovat za nezákonnou, ani že z toho důvodu je napadené správní rozhodnutí nepřezkoumatelné. Stejně tak jako nedůvodnou posoudil krajský soud námitku, že daňová kontrola byla zahájena formálně a že proto tento úkon správce daně neměl důsledky stanovené v ust. § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Do protokolu sepsaném o zahájení daňové kontroly dne 12. 5. 2008 stěžovatel potvrdil, že byl poučen ve smyslu citovaného zákona a že poučení porozuměl, uvedl základní údaje o své podnikatelské činnosti a sdělil, že doklady za sdružení byly předány Finančnímu úřadu v Kaplici, který je místně příslušným správcem daně u osob, se kterými podnikal ve sdružení. Poté dne 18. 8. 2008 bylo provedeno místní šetření u účetní stěžovatele a následně činil správce daně v rámci daňové kontroly další úkony. Protokol obsahuje zákonné náležitosti a splňuje požadavky na veřejnou listinu. Sepsaný protokol o zahájení daňové kontroly dokládá, že kontrola byla řádným způsobem zahájena. Nejednalo se o formální úkon. Odkaz stěžovatele na judikáty nejsou pro danou věc případné. Rovněž jako nedůvodnou shledal krajský soud námitku, v níž stěžovatel vytýkal finančnímu ředitelství zásadní pochybení v dokazování, když nezohlednil čestné prohlášení S. L., které učinil dne 8. 4. 2008. V prvé řadě krajský soud odkázal na ust. § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, v němž je vymezeno, jaké důkazní prostředky mohou být použity, a dále na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 81/2008. V dané věci správce daně hodnotil obsah čestného prohlášení jako důkaz listinou a informace v něm uvedené ověřoval i výslechem S. L. jako svědka dne 8. 4. 2010. Svědek sice potvrdil vystavení a podepsání faktur předložených stěžovatelem, ale konkrétně neuvedl, o jaké obchody se jednalo a nepamatoval si, kdo zajišťoval konkrétní činnosti, které byly předmětem fakturace. Odkazoval na obsahy protokolů, které byly sepsány na Finančním úřadě v Kaplici. Tvrzení svědka uvedené v čestném prohlášení právě pro nekonkrétnost ve prospěch tvrzení žalobce nemohlo být využito. Správce daně v souvislosti s výpovědí svědka S. L. provedl místní šetření u firmy Účtoservis Lorenc, s. r. o. a po ohledání dokladů zjistil, že tato firma, která stěžovateli dodávala značné objemy papíru a kopírovaných tiskovin, sama tyto v potřebném objemu pro fakturovanou činnost nenakupovala a nenakupovala ani služby související s fakturací. Správce daně proto při dokazování postupoval v souladu se zákonem o správě daní a poplatků. Tvrzení stěžovatele prokázáno nebylo, a nebyly proto splněny zákonem stanovené předpoklady pro daňovou uznatelnost výdajů. V této souvislosti nebylo možno podle názoru krajského soudu přehlédnout, že nebyly prokázány výdaje deklarované od firmy CB-plast a Telspo Vágner, spol. s r. o., neboť jednatel první firmy JUDr. František Chovít uvedl, že se nepodílel na obchodní spolupráci se stěžovatelem, ani s dalším účastníkem sdružení. Shodně vypovídal svědek Richard Vágner, jednatel druhé z uvedených firem. Důvodným neshledal krajský soud ani porušení ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Finanční ředitelství zopakovalo výslechy svědků, které byly realizovány Finančním úřadem v Kaplici S hodnocením výslechu svědků byl stěžovatel dne 11. 5. 2010 seznámen. Namítal-li stěžovatel, že mu bylo znemožněno účastnit se výslechu nejzásadnějšího svědka S. L., pak finanční ředitelství doložilo písemné potvrzení operátora, že o náhradním výslechu tohoto svědka byl zástupce stěžovatele uvědoměn SMS zprávou, která byla doručena dne 7. 4. 2010. Formu a způsob vyrozumění daňového subjektu o výslechu svědka právní norma nestanoví. Není-li způsob stanoven, nelze způsob použitý v dané věci zpochybňovat. Svědek byl tedy vyslechnut v nepřítomnosti stěžovatele, ale s hodnocením

této výpovědi jej seznámil. Stěžovat k obsahu výpovědi nevznesl námitky, nepožádal o provedení dalších důkazů. Proto krajský soud učinil závěr, že postupem finančního ředitelství nebylo stěžovateli znemožněno účastnit výslechu svědka. Opodstatněnými neshledal krajský soud ani tvrzená procesní pochybení. Stěžovatel v prvé řadě tvrdil, že v jeho daňovém řízení bylo vycházeno výhradně z kontroly provedené Finančním úřadem v Kaplici u daňových subjektů, kteří s ním podnikali ve sdružení fyzických osob. Tuto námitku nepovažoval krajský soud za důvodnou, protože byl seznámen se skutečnostmi, které vyplynuly z daňové kontroly provedené Finančním úřadem v Kaplici, byl informován o zjištěních, že v jeho účetnictví jsou zahrnuty faktury, které nevystavily firmy CB-plast, s. r. o. a Telspo Vágner, spol. s. r. o., že ani práce a služby pro účastníky sdružení neprovedly a ani za ně nepřevzaly jejich úhrady. Stěžovatel byl vyslechnut tímto finančním úřadem jako svědek a připustil, že některé faktur od firmy CB-plast, spol. s r. o. nepřijímal, a tudíž je ani nemohl platit. Stěžovatel akceptoval to, že jsou-li výdaje v daňové evidenci špatně zaúčtovány, musí být vyloučeny. Ostatně k výzvám správce daně pak předkládal doklady k prokázání oprávněnosti výdajů. Pochybnosti správce daně jimi však odstraněny nebyly. Postup správce daně tedy odpovídal zákonu a byl dostačující ke zjištění skutkového stavu věci. Proto krajský soud odmítl nesouhlas stěžovatele vyjádření tím, že v jeho případě bylo daňové řízení degradováno na úroveň procesní frašky. Současně krajský soud odmítl žalobní námitku, že faktickým důsledkem vadného postupu správce daně bylo, že stěžovatel neměl možnost v řízení aktivně vystupovat, neboť veškeré zásadní skutečnosti byly součástí neveřejné části spisu a fakticky mu tak bylo kladeno za vinu neunesení důkazního břemene. Pro toto své tvrzení stěžovatel nepředložil žádné důkazy. Neuvedl, v jakém směru měl být omezen v aktivním vystupování v řízení a ani, které zásadní skutečnosti měly být součástí neveřejné části spisu. Stěžovateli bylo umožněno seznámit se se závěry kontroly provedené Finančním úřadem v Kaplici, předložit veškeré doklady, které měl k dispozici, a to jak ke kontrolním zjištěním provedeným tímto správcem, tak i k pochybnostem, které měl ve vztahu k němu jeho správce daně. Stěžovatel měl možnost navrhovat důkazy či předkládat doklady. Nedůvodná je také výtka, že se nemohl vyjadřovat k řízením vedeným Finančním úřadem v Kaplici. Naopak jeho výsledky měl k dispozici, mohl si pořizovat i potřebné kopie. Poukazuje-li, že nebyl vyzván k prokázání rozhodných skutečností, neodpovídá toto tvrzení skutečnosti, protože ve správním spise je založena výzva ze dne 23. 3. 2009, ve které byl stěžovatel podrobně seznámen s pochybnostmi správce daně i s důvody, které k nim vedly a byl vyzván, aby je odstranil. V neposlední řadě není opodstatněná i námitka, že pro věc není relevantní výpověď svědka Richarda Vágnera. Nelze přehlédnout, že firma Telspo, spol. s r. o. dne 6. 4. 2005 zanikla a tímto dnem ukončil své jednatelství v této firmě i Richard Vágner. Jelikož po tomto datu firma neexistovala, nemohla ani žádné faktury vydat. Svědectví Richarda Vágnera je proto ve vztahu k předloženým fakturám (nevystavil je a neviděl je) věrohodné a pro věc využitelné.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, a to pro způsob, jak se vypořádal se žalobní námitkou týkající se svědecké výpovědi S. L., o které nebyl stěžovatel uvědoměn. Pokud finanční ředitelství předložilo něco, jednalo se o kus popsaného papíru, jehož důkazní hodnota je nulová. Krajský soud nemohl považovat předloženou listinu za důkaz. Navíc důkazní hodnota listiny, pokud lze vůbec o důkazní

hodnotě hovořit, je velmi snížena tím, že tento úkon (odeslání SMS) nijak ze spisu nevyplývá. V této souvislosti stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, sp. zn. 2 Ads 58/2003. Dále je napadený rozsudek podle stěžovatel nepřezkoumatelný také pro to, že krajský soud nijak nerozhodl o jeho námitce uplatněné v druhém odstavci čl. IV. žaloby, že stěžovateli nebylo v daňovém řízení umožněno prokázat, že předmětné zboží nakoupil. Místo toho bylo řízení nesprávně vedeno směrem, že stěžovatel neprokázal zakoupení zboží od deklarovaného dodavatele. V této souvislosti pak stěžovatel uvedl odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2008, sp. zn. 2 Afs 67/2008. Podle zákona o správě daní a poplatků není při tom rozhodné od koho bylo zboží nakoupeno, ale skutečnost, že se tak stalo. K této vytýkané skutečnosti se však krajský soud nijak nevyjádřil. V odst. 26 napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že předmětná námitka byla neprojednatelná pro její přílišnou obecnost, když stěžovatel neuvedl, které zásadní skutečnosti byly součástí neveřejné části správního spisu. Stěžovatel očekával, že krajský soud nahlédne do neveřejné části spisu a zjistí, zda v ní nejsou některé zásadní skutečnosti, na které poukazoval. Krajský soud se ale s jeho námitkou nevypořádal, čímž zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. V odst. 28 napadeného rozsudku pak krajský soud uvádí, že společnost Telspo, s. r. o. zanikla dne 6. 4. 2005, ale přitom ve věci stěžovatele se jednalo o společnost Telspo Vágner, s. r. o., která zanikla až dne 12. 6. 2009. Pokud pak krajský soud s ohledem na uvedené považoval žalobní námitku ohledně výslechu nepatřičné osoby za nedůvodnou, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Stěžovatel také poukázal na nezákonnost a vady řízení. V této věci nebylo nijak prokázáno doručení oznámení o konání svědecké výpovědi SMS zprávou, kdy toto oznámení nesplňovalo ani základní požadavky na jeho formu, jak ji předpokládá ust. § 21 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků či § 70 odst. 3 daňového řádu, tedy údaj o tom, kdo úkon činí, čeho se týká, co se jím oznamuje. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas s názorem krajského soudu, že není-li oznámení právní normou upraveno, tak jej lze učinit v jakékoliv formě. Takový výklad je v rozporu s právní jistotou účastníků řízení. Nadto i kdyby bylo doručeno oznámení na mobilní telefon, není tím prokázáno doručení k rukám daňového subjektu, potažmo jeho právnímu zástupci. Mobilní telefon mohl mít k dispozici kdokoliv, či v něm mohlo být nastaveno automatické mazání zpráv ihned po doručení, zvláště pak zpráv z internetu či z neznámých čísel. Pokud by tato svědecká výpověď byla provedena v souladu se zákonem a stěžovatel k ní byl v souladu se zákonem přizván, mohl svými otázkami položenými svědkovi získat konkrétní odpovědi, které by mohly napomoci k objasnění skutkového stavu věci. Zde stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2010, sp. zn. 1 Afs 23/2010. Krajský soud proto pochybil tím, že neprohlásil svědeckou výpověď S. L. za nezákonnou, když o ní stěžovatel nebyl náležitě informován. Stěžovatel, stejně jako v žalobě, setrval na argumentaci týkající se formálního zahájení daňové kontroly. Na tuto argumentaci krajský soud reagoval tím, správce daně prováděl úkony svědčící o tom, že kontrola formální nebyla. Opomněl však u těchto úkonů prověřit jejich zákonnost. Ve vztahu k místnímu šetření u účetní stěžovatele dne 18. 8. 2008 stěžovatel tvrdí, že neměla plnou moc pro zastupování. O tomto místním šetření měl být stěžovatel vyrozuměn. Tento požadavek vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, konkrétně z rozsudku ze dne 4. 2. 2011, č. j. 2 Afs 62/2010. Stěžovatel ale o uvedeném místním šetření informován nebyl a navíc se jedná o úkon, který s daňovou kontrolou přímo nijak nesouvisí. Krajský soud pak uváděl i další úkony, kdy se vždy jednalo o místní šetření, o kterých nebyl stěžovatel obeznámen. Daňová kontrola tak byla zahájena formálním sepisem protokolu a první zákonné úkony byly učiněny až v roce

2009, kdy již uplynula lhůta pro vyměření daně. Nadto stěžovatel setrval i na svém názoru, že protokol o zahájení daňové kontroly byl pořízen v rozporu se zákonem, tudíž nemůže vyvolat žádné právní účinky a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 113. Ze všech uvedených důvodů navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství se ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovilo k jednotlivým stížním bodům. Podle jeho názoru správce daně řádně informoval zmocněného zástupce stěžovatele SMS zprávami, neboť písemné oznámení nebylo pro opakované změny termínu výslechu svědka z důvodu jeho omluv možno z časových důvodů realizovat. Potvrzení o doručení (převzetí) SMS zpráv jsou založeny ve spise stěžovatele. Bylo jimi potvrzeno doručení zasílané zprávy zástupci stěžovatele Ing. D. P., a to dne 7. 4. 2010 v 15.36 hod. Za nedůvodné označilo finanční ředitelství i tvrzení stěžovatele, že nemohl prokázat, že předmětné zboží nakoupil. Např. dne 24. 3. 2009 převzal výzvu k prokázání rozhodných skutečností, na kterou posléze reagoval, ale důkazy, které předkládal nevyvrátily pochybnosti správce daně. Provedená kontrola není ani nezákonná, ani formální. Finanční ředitelství také nepřisvědčilo tvrzení stěžovatele, že nemohl nahlédnout do neveřejné části spisu. Z obsahu správního spisu nevyplývá, že by požadoval, aby mu bylo umožněno do spisu nahlédnout. Stěžovateli měl možnost seznámit se se závěry daňové kontroly, mohl předkládat doklady, které měl k dispozici, měl v odvolacím řízení možnost vznášet připomínky a důkazy. Této možnosti však aktivně nevyužil. Stejně tak finanční ředitelství odmítlo jako nedůvodnou námitku, že daňová kontrola byla zahájena jen formálně a popsalo úkony, které správce daně při sepsání protokolu o jejím zahájení i poté učinil. Za nedůvodnou označilo také námitku o nezákonnosti místního šetření. Pro věc je podstatné, že při místním šetření nebyly prováděny výslechy a s obsahem protokolů, které byly sepsány, byl zástupce stěžovatele seznámen při pojednání výsledků daňové kontroly. Pokud jde o námitku týkající se výpovědi svědka Richarda Vágnera, tak tento byl jednatelem dodavatele od 28. 5. 1996 do 6. 4. 2005. V projednávané věci se jednalo o zaúčtované faktury z pozdějšího období, opatřené razítkem dodavatele a podpisem pana Vágnera. Ve výpovědi pak tento svědek uvedl, že faktury nevystavil, nepodepsal a nezná ani stěžovatele ani pana D. Pokud pak společnost Telspo Vágner, spol. s r. o. k 6. 4. 2005 zanikla (přejmenovala se, došlo k převodu obchodního podílu ze svědka na P. F., a svědek již nebyl jednatelem dodavatele, došlo k přejmenování společnosti), nemohly být sporné daňové doklady vystaveny deklarovaným dodavatelem. Proto finanční ředitelství navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Uplatněné stížní důvody určují svou povahou sled, v jakém se jimi Nejvyšší správní soud musí zabývat. Vzhledem k tomu, že stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti také důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto námitkou. Pokud by totiž uznal její oprávněnost, musel by zvažovat, zda je možné se meritorně zabývat všemi ostatními námitkami.

Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (např. nález ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94 a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, oba dostupné na http://nalus.usoud.cz) je jedním z principů představujícím součást práva na řádný proces, jakož i právního státu, povinnost soudů své rozsudky odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v ust. § 54 odst. 2 s. ř. s. Rozsudek je podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nepřezkoumatelný, pokud z jeho odůvodnění *„není vůbec zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu soud nepřistoupil, resp. nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele obsaženou v žalobě a proč soud subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, www.nssoud.cz). Nepřezkoumatenost je také dána, *„opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, www.nssoud.cz), a rovněž tehdy, *„není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (...). Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“* jak je uvedeno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz).

Podle názoru stěžovatele je napadený rozsudek částečně nepřezkoumatelný proto, že nebyly vypořádány některé jeho žalobní námitky.

Především se jednalo o žalobní námitku uvedenou ve druhém odstavci čl. IV. žaloby. V tomto odstavci stěžovatel v žalobě připomínal, že předmětem daňového řízení byla daň z příjmů fyzických osob a pro účely této daně zcela postačuje, prokáže-li daňový subjekt nákup fyzicky existujícího materiálu, za který zaplatil a použil jej pro účely dosažení zisku. Není podle stěžovatele striktním požadavkem, aby materiál pocházel od plátce daně uvedeného na daňovém dokladu, a proto je třeba v důkazním řízení prověřit, zda jej nemohl nakoupit od někoho jiného. S ohledem na obsah tohoto odstavce se nejednalo o samotnou stížní námitku, ale o argumentaci, která byla součástí žalobní námitky týkající se daňové neuznatelnosti některých, stěžovatelem deklarovaných, výdajů, v níž stěžovatel oponoval závěrům finančního ředitelství vysloveným v napadeném správním rozhodnutí. Krajský soud se s touto argumentací poměrně obsáhle vypořádal v odst. 23 napadeného rozsudku. Důvodem nepřezkoumatelnosti nemůže být skutečnost, že soud nereaguje na každou větu žaloby. Z obsahu citovaného odstavce je seznatelné, že podle názoru krajského soud bylo rozhodující, že provedeným dokazováním nebyla prokázána tvrzení stěžovatele, že fyzicky nakoupil existující materiál a zaplatil tvrzenou částku a tento materiál použil pro účely dosažení zisku. Proto je v tomto směru námitka nepřezkoumatelnosti nedůvodná.

Také námitku nepřezkoumatelnosti ve vztahu k odst. 26 napadeného rozsudku neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou, protože se v podstatě nejedná o námitku nepřezkoumatelnosti, když stěžovatel vytýká krajskému soudu, jak se věcně vypořádal s jeho žalobní námitkou, že neměl možnost v daňovém řízení aktivně vystupovat, neboť

veškeré zásadní skutečnosti byly součástí neveřejné části spisu. Krajský soud sice skutečně uvedl, že tato stěžovatelova námitka byla formulována v obecné poloze, když v ní stěžovatel neuvedl, v jakém směru měl být omezen a jaké zásadní skutečnosti měly být součástí neveřejné části spisu, ale přesto se vypořádal s tím, jaké možnosti navrhovat důkazy, seznamovat se s výsledky provedeného dokazování stěžoval v průběhu daňové kontroly měl a zda tyto byly dostatečné.

Důvodně je však namítaná nepřezkoumatelnost ve vztahu k odst. 28 napadeného rozsudku, protože stěžovatel v žalobě ke zdaňovacímu období roku 2006 namítal, že nebyl-li Richard Vágner již v této době jednatelem firmy Telspo Vágner, spol. s r. o., měl být jako svědek k dokladům vystaveným touto firmou vyslechnuta příslušná osoba. Argumentace krajského soudu se ale s obsahem takto formulované žalobní námitky poněkud míjí, zejména když např. není zřejmé, zda dne 6. 4. 2005 skutečně zanikla firma Telspo Vágner, spol. s r. o. a jakým způsobem, např. existoval-li právní nástupce či nikoliv, a zda vůbec ještě v tomto zdaňovacím období byly daňové doklady touto firmou ve vztahu ke stěžovateli vystaveny.

V rámci stížní námitky nezákonnosti a vad řízení stěžovatel namítal, shodně jako v žalobě, vady při oznámení konání svědecké výpovědi S. L., což mu znemožnilo klást tomuto svědkovi otázky.

Aby jakýkoliv úkon měl v daňovém řízení předpokládané účinky, musí se jednat o úkon učiněný v souladu se zákonem, resp. způsobem způsobilým vyvolat předpokládané účinky. O takový úkon se však v případě zprávy SMS nejedná. Nelze akceptovat názor krajského soudu, že zákon o správě daní a poplatků nebo jiný daňový zákon nestanoví právní formu takového vyrozumění a pokud není judikaturou stanovena výhradně písemná forma tohoto vyrozumění, není v rozporu se zákonem, byl-li daňový subjekt vyrozuměn o výslechu svědka formou SMS. Nestanovil-li zákon o správě daní a poplatků, např. na rozdíl od místního šetření či ústního jednání (§ 12 a § 15 zákona o správě daní a poplatků), ani formu oznámení o provedení výslechu svědka, ani způsob jejího doručení oprávněnému subjektu, musí správce daně při plnění své oznamovací povinnosti analogicky aplikovat ust. § 21 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. To znamená, že je třeba takové oznámení považovat za „jiné podání v daňovém řízení“. Podle citovaného ustanovení pak platí, že jiná podání v daňových věcech, jako jsou oznámení, žádosti, návrhy, námitky, odvolání apod., lze učinit buď písemně nebo ústně do protokolu nebo datovou zprávou, která je opatřena zaručeným elektronickým podpisem, nebo která je odeslána prostřednictvím datové schránky.

Jelikož oznámení o výslechu svědka S. L. nebylo učiněno ani písemně, ani ústně do protokolu, ani datovou zprávou se zaručeným elektronickým podpisem, ale zprávou SMS, tedy neformálním úkonem, který zákon o správě daní a poplatků nezná, nelze s takovým úkonem spojovat právní následky, které by mělo řádné oznámení učinění podle zákona, např. v písemné formě. Proto zpráva SMS nemůže být již po formální stránce považována za relevantní oznámení. Nebude-li tedy na takový úkon daňový subjekt reagovat, nelze z toho dovozovat žádné právní důsledky.

Neobstojí ani závěr krajského soudu o důkazní hodnotě listiny o doručení zprávy SMS v daňovém spise stěžovatele. Aby totiž jakýkoliv úkon správce daně měl požadované důsledky (odhlédneme-li od skutečnosti, že zpráva SMS není pojmenovaným úkonem v daňovém řízení), musí být daňovému subjektu řádně doručen. I pro posouzení účinků, zda se skutečně oznámení dostalo do právní sféry příslušného daňového subjektu, je třeba vyjít z jednotlivých ustanovení zákona o správě daní a poplatků, která upravují doručení (oznámení) úkonů v daňovém řízení (§ 17 či § 17a). Ani jednomu z těchto zákonem předpokládaných způsobů doručení oznámení zpráva SMS nevyhovuje. Krajský soud proto dospěl k nesprávnému závěru, pokud se ztotožnil s finančním ředitelstvím, že stěžovatel byl řádně uvědoměn o výslechu svědka S. L. a nebylo porušeno jeho právo podle ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků.

Podle obsahu správního spisu byl se stěžovatelem sepsán dne 12. 5. 2008 pracovnicemi správce daně protokol o ústním jednání, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly. Stěžovateli bylo sděleno, že u něj bude provedena kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 2005 a 2006. a byl poučen v souladu se zákonem o správně daní a poplatků. Stěžovatel byl vyzván, aby se vyjádřil ke své podnikatelské činnosti a k ní uvedl, že ji zahájil v r. 1992 a od té doby je ve sdružení s panem D. Dále mimo jiné uvedl, že k údajům z daňové evidence může podávat informace jeho účetní paní K. Ke kontrole nemůže předložit žádné doklady, protože se nacházejí na Finančním úřadě v Kaplici. Podle smlouvy o sdružení, kterou uzavřel stěžovatel dne 1. 1. 2004 podle ust. § 829 a násl. o.z. vedl daňovou evidenci a evidenci daně z přidané hodnoty P. D. Poté byla zaslána dne 18. 8. 2008 výzva k součinnosti třetích osob České poště, s. p. týkající se stěžovatele a téhož den byl sepsán protokol o místním šetření s J. K., při kterém předložila správci daně faktury související s podnikatelskou činností stěžovatele, které měla k dispozici za rok 2005 a 2006. Další protokol o místním šetření byl sepsán dne 29. 8. 2008 na pracovišti České pošty, s. p. v Českých Budějovicích s Ing. T. P., zaměstnancem obchodního partnera stěžovatele. Pak následovaly další úkony správce daně v r. 2009.

Daňová kontrola je institutem obecným, který může najít své uplatnění v různých fázích daňového řízení. Podle konstantní judikatury není daňová kontrola samostatným řízením, ani samostatnou fází daňového řízení (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, www.nalus.usoud.cz, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004, in: č. 735/2006 Sb. NSS). Jedná se o úkon správce daně, resp. soubor úkonů, jímž podle ust. § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků 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.

Jak již opakovaně vyslovil Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích např. v rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 – 109 a ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96), daňová kontrola je procesním postupem, který je před správcem daně zahájen sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a projednáním výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole před správcem daně ukončen. Ze základních zásad daňového řízení, zejména pak z ust. § 2 odst. 1 a 2 ve spojení s § 16 odst. 1 věta druhá zákona o správě daní a poplatků plyne, že správce daně musí při daňové kontrole postupovat účelně a tak, aby daňovou

kontrolu skončil v přiměřené lhůtě. Provádění daňové kontroly nemůže svévolně přerušit a odložit její pokračování na pozdější dobu a jednotlivé kroky daňové kontroly musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech. Ústní jednání, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly, by nebylo možno považovat za skutečné zahájení daňové kontroly, pokud by v přiměřené době po něm nenásledovaly další kroky správce daně, jimž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti.

V daném případě správce daně dne 12. 5. 2008 sepsal se stěžovatelem protokol o zahájení daňové kontroly, v němž je jednak uvedeno, že byl poučen v souladu se zákonem o správě daní a poplatků a jednak, že správce daně uvedeného dne zjišťoval u stěžovatele relevantní skutečnosti, aby mohl činit další úkony v rámci daňové kontroly. V přiměřeném časovém intervalu pak prováděl další rozhodné úkony pro správné stanovení daně. Nelze proto učinit závěr, že daňová kontrola byla v případě stěžovatele zahájena pouze formálně. Jeho tvrzení, že protokol o zahájení daňové kontroly byl pořízen v rozporu se zákonem, a tudíž nemůže vyvolat žádné právní účinky, sice není nijak konkretizováno, ale je s ním spojen odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 113, který řešil situaci, kdy nebylo z protokolu o zahájení daňové kontroly zřejmé, kdo byl poučenou osobou, která se vyjádřila. Z protokolu sepsaného se stěžovatelem dne 12. 5. 2008 je nepochybné, že u ústního jednání byl přítomen pouze stěžovatel a tedy vůči němu směřovalo poučení. V rubrice vyjádření poučené osoby je uvedeno: „Rozumám, poučen“ Všechny strany protokolu jsou pak opatřeny podpisem stěžovatele. Ze všech uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud tuto stížní námitku neshledal důvodnou.

Pokud jde o námitku nezákonnosti místního šetření ze dne 18. 8. 2008, stěžovatel ji neuplatnil v žalobě, ač tak učinit mohl, a proto je podle ust. § 104 odst. 4 s. ř. s nepřípustná.

Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je opodstatněná, a proto napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta prvá před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud je podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 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 29. prosince 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu