



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milana Kamlacha a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce **J. P.**, zastoupeného JUDr. Janem Matějčkem, advokátem v Kolíně III, Politických vězňů 98, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze, se sídlem Praha 2, Žitná 12**, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 38 Ca 350/2002 – 24 ze dne 15. května 2003,

### t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. května 2003, č. j. 38 Ca 350/2002 - 24 **se z r u š u j e** a věc se vrací k dalšímu řízení.

### O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal v zákonné lhůtě kasační stížnost proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze. Tímto rozsudkem Městský soud v Praze zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného č.j. 1747/02-130 ze dne 20. 3. 2002, kterým bylo zamítnuto odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Kolíně ze dne 19. 3. 1999 o vyměření nadměrného odpočtu na daň z přidané hodnoty za srpen 1998.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) a namítá tak nesprávné posouzení právní otázky Městským soudem v Praze a dále vady

v řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, je v rozporu se spisovým materiálem a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Stěžovatel poukazuje na to, že soud není v řízení o žalobě vázán skutkovým stavem tak, jak byl zjištěn a interpretován správním orgánem, ustanovení § 77 s. ř. s. umožňuje soudu dokazování zopakovat nebo doplnit. Z odůvodnění napadeného rozsudku však vyplývá, že soud vycházel z názoru žalovaného a bez dalšího jej převzal za svůj, aniž podrobil provedené důkazy vlastnímu hodnocení.

Stěžovatel se zabývá dále otázkou důkazního břemene v řízení o nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, dle jeho názoru je postavení správce daně a daňového subjektu v řízení rovnocenné, měla by být tedy uplatňována zásada „kdo tvrdí, ten dokazuje“. Stěžovatel doložil svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty daňovými doklady a smlouvami, nejasnosti ohledně faktury č. 15 odstranil formou čestného prohlášení pana P. Č., bylo tedy na správci daně, aby tyto skutečnosti vyvrátil.

Městský soud v Praze hodnotil důkazy chybně, když zpochybnil důvěryhodnost tvrzení stěžovatele na základě jednání jiného subjektu, zde společnosti B., s.r.o. Dle stěžovatele nelze dovozovat vůči stěžovateli negativní závěry ze skutečnosti, že jeho smluvní partner nepodal odvolání proti platebnímu výměru, jímž byla faktura č. 15 vyjmuta ze zdanitelných plnění. Z důkazů předložených stěžovatelem jednoznačně vyplývá, že plnění realizováno bylo. Městský soud v Praze v odůvodnění napadeného rozsudku zaměňuje pojem „cena zdanitelného plnění“ s pojmem „hodnota“, což je v rozporu s § 14 zákona č. 588/1992 Sb., o dani přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Cenou se rozumí určitá finanční částka, za kterou je zboží v konkrétním případě prodáváno, obsah výrazu „hodnota“ je odlišný. V případě posouzení výše zdanitelného plnění se jedná o cenu dosaženou v konkrétním obchodním případě, nikoli o cenu obecnou nebo obvyklou. Stěžovatel proto odmítá použití posudku znalce B. Z. jako důkazu v řízení. Stěžovatel se domnívá, že výši jím uhrazené ceny dostatečně prokázal, další srovnávání není účelné. Z hlediska daňového řízení je výhodnost či nevýhodnost transakce bezvýznamná. Stěžovatel předložil správci daně veškeré doklady, kterými dle platných předpisů prokazuje jednotlivá zdanitelná plnění, k odstranění pochybností doložil další listiny (smlouvy, čestné prohlášení), rozhodnutí Městského soudu v Praze proto trpí výše uvedenými vadami a stěžovatel žádá jeho zrušení a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžovatel v důkazním řízení neodstranil rozpor mezi daňovými doklady stejného pořadového čísla 15 z 31. 8. 1998, nevysvětlil časový rozpor mezi fakturami a kupní smlouvou uzavřenou dne 24. 9. 1998, tedy s měsíčním zpožděním po uskutečnění dodávky. Stěžovatel dále neprokázal, že kupní smlouva uzavřená s dodavatelem materiálu, společností B., s.r.o., byla ve smyslu § 2 odst. 1 obchodního zákoníku obchodním případem, nevysvětlil důvod několikanásobného navýšení ceny materiálu, zvláště když k jeho vývozu nedošlo. Na základě těchto skutečností dospěl žalovaný k závěru, že stěžovatelem uplatněný nárok na odpočet je neoprávněný, neboť se nejednalo o nákup zboží a jeho zamýšlený prodej do zahraničí za účelem dosažení zisku dle § 19 ZDPH, ale o spekulativní transakci směřující k neoprávněnému získání nadměrného odpočtu. Závěr žalovaného má oporu ve správním spisu. Z uvedených důvodů žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Ze spisové dokumentace předložené žalovaným Nejvyššímu správnímu soudu vyplývají následující, pro věc rozhodné skutečnosti:

Finanční úřad vedl ústní jednání se stěžovatelem dne 19. 10. 1998 ve věci DPH za srpen 1998, při tomto jednání byly předloženy dvě faktury č. 15, k čemuž stěžovatel vysvětlil, že jedna je opravená, neboť předmět plnění byl chybně označen (drát CU-CO namísto CO). Pod bodem 10 protokolu o jednání s označením „přijatá ujednání“ se uvádí, že faktura č. 15 bude opravena dobropisem a bude vystaven nový daňový doklad. Dále měl daňový subjekt předložit originály jednotné celní deklarace s opraveným druhem zboží. Tyto doklady měl stěžovatel předložit finančnímu úřadu dne 9. 11. 1998.

Dne 11. 2. 1999 vydal finanční úřad výzvu k předložení výše uvedených dokladů do 8. 3. 1999. Stěžovatel dodal příjmové pokladní doklady potvrzující zaplacení dvou splátek faktury č. 15 ve výši 9 milionů Kč a 9 524 250 Kč. Dne 19. 3. 1999 byl finančním úřadem vydán platební výměr na DPH za srpen 1998 s vyčíslením nadměrného odpočtu 8503 Kč.

Stěžovatel požádal o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána. K žádosti finanční úřad odkázal na ústní jednání dne 19. 10. 1998, při kterém bylo stěžovateli uloženo opravení faktury č. 15 dobropisem a předložení nového daňového dokladu. Tyto doklady měl stěžovatel předložit do 9. 11. 1998, což však nesplnil, byla mu proto zaslána výzva ke splnění důkazní povinnosti podle § 31 odst. 9 daňového řádu ve lhůtě do 8. 3. 1999. Stěžovatel daňový doklad zaúčtovaný podle zvláštního předpisu se všemi náležitostmi § 19 ZDPH nepředložil, z tohoto důvodu byla vyměřena DPH za srpen 1998 výše uvedeným platebním výměrem (úprava daně na vstupu a základní sazba daně).

Stěžovatel podal následně odvolání proti platebnímu výměru ze dne 19. 3. 1999, rozhodnutí finančního úřadu považoval za nepřezkoumatelné, dle jeho názoru z něho nevyplývá, proč některá přijatá zdanitelná plnění nebyla uznána, proces dokazování nepovažoval za zákonný. Stěžovatel namítl, že přijatá zdanitelná plnění uplatněná v daňovém přiznání v hodnotě 4 103 857 Kč doložil řádnými daňovými doklady, rozhodnutí finančního úřadu je v rozporu s § 19 ZDPH, dále nevycházelo ze správně zjištěného skutkového stavu věci. Stěžovatel uvedl, že navrhone provedení dalších důkazů, k čemuž byl následně finančním úřadem vyzván. Na výzvu reagoval doplněním odvoláním, ve kterém podrobně vysvětlil, z jakých důvodů došlo k nesprávnému označení zboží na faktuře č. 15, trval na tom, že jako kupující věděl, co je předmětem faktury a smlouvy, bylo zřejmé, o jaký druhově určený materiál se jedná a jemu odpovídala i kupní cena. Zboží bylo dle dodacího listu ze dne 31. 8. 1998 dodáno, na dodacím listu je stejná chyba jako na faktuře. Stěžovatel prokázal zaplacení kupní ceny pokladními doklady, dokladem o zápočtu pohledávek. Stěžovatel použil přijatá zdanitelná plnění k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, proto měl nárok na odpočet daně dle § 19 ZDPH. Jediným problémem transakce byl omyl v psaní vzniklý při vystavení dodacího listu a promítnutý i do znění faktury. Stěžovatel předložil finančnímu úřadu opravenou fakturu, ten však požadoval stornování původního daňového dokladu a vystavení nového s jiným pořadovým číslem a datem plnění. Tento požadavek nemohl daňový subjekt zajistit pro nečinnost dodavatele B., s.r.o. Stěžovatel však namítl, že namísto požadavku na vystavení nového daňového dokladu se finanční úřad měl zabývat otázkou, co lze v daňovém dokladu případně dodatečně upravovat, a co je možno podle § 19 odst. 2 věta druhá ZDPH prokazovat jiným způsobem (§ 31 odst. 4 daňového řádu). Stěžovatel z historie právní úpravy § 12 odst. 2 ZDPH dovozuje, že předmět plnění není údajem, který nelze doplňovat či upravovat tak, jak to odpovídá skutečnému smluvnímu vztahu mezi účastníky. Z ustanovení § 12 odst. 2 ZDPH nevyplývá, jak dalece má být předmět plnění v daňovém řízení popsán, proto je možno vést dokazování o skutečném předmětu plnění podle § 31 odst. 4 daňového řádu a následně daňový doklad opravit, jak učinil stěžovatel. Finanční úřad

chybně nevzal v úvahu všechny uvedené důkazy. Stěžovatel žádal, aby byl proveden důkaz výsledkem jednatele společnosti B., s.r.o., k otázce skutečného předmětu smlouvy.

V rámci odvolacího řízení byl stěžovatel žalovaným vyzván, aby prokázal, že kupní smlouva od dodavatele B., s.r.o., byla skutečně obchodním případem ve smyslu § 2 odst. 1 obchodního zákoníku, dále aby vysvětlil, z jakého důvodu nakoupil na trhu běžně dostupný svářecí materiál s několikanásobným navýšením od tohoto dodavatele. K tomuto stěžovatel sdělil, že v době plnění měl připraven obchod se svým odběratelem za dohodnuté ceny, sháněl hutní materiál pro tento obchod. Jednalo se o materiál atypických rozměrů, potřeboval jej rychle, proto přistoupil na dodavatelskou cenu. Navrhl provedení důkazů výsledkem klienta k okolnostem nákupu zboží, již zmíněného jednatele společnosti B., s.r.o. a vyžádáním zprávy od zamýšleného odběratele, za jakou cenu se měl obchod uskutečnit.

Žalovaný svým rozhodnutím odvolání zamítl. V odůvodnění rozsáhle popsal skutečnosti zjištěné finančním úřadem i v odvolacím řízení. V závěru uvedl, že stěžovatel v odpovědi na jeho výzvu nepředložil požadované důkazní prostředky, tvrzení ohledně atypických rozměrů materiálu neprokázal. K důkazům navrhovaným stěžovatelem žalovaný sdělil, že výsledek zamýšleného odběratele materiálu v A. by neměl vliv na výrok rozhodnutí, výsledek jednatele společnosti B., s.r.o., byl proveden dožádaným správcem daně dne 14. 12. 1998, kdy uvedl požadované skutečnosti týkající se předmětné dodávky do protokolu. Žalovaný po vyhodnocení důkazů dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněný nárok na odpočet DPH je ve smyslu § 19 ZDPH neoprávněný, neboť se ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu nejednalo o nákup zboží a jeho zamýšlený prodej do zahraničí za účelem dosažení zisku, ale o spekulativní transakci směřující k neoprávněnému získání nadměrného odpočtu, při které byl základ daně u zboží při nákupu navýšen, následně byl učiněn pokus o vývoz zboží, přičemž došlo k celnímu deliktu. Z uvedených skutečností žalovaný shledal odvolání nedůvodným.

Stěžovatel se proti rozhodnutí žalovaného bránil žalobou dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s. ř. s. Městský soud v Praze v rozsudku napadeném kasační stížností odkázal na podmínky stanovené ZDPH pro nárok vyplacení nadměrného odpočtu, zejména na ustanovení § 19 odst. 1 a 2 ZDPH. V případě stěžovatele existují dva různé doklady, kterými je plátce dle § 19 odst. 2 ZDPH povinen prokázat nárok na odpočet daně, tj. dvě faktury stejného čísla, stejného data, ovšem s rozdílným plněním. Dalším rozporem je uzavření kupní smlouvy v září 1998, přičemž k plnění došlo již v srpnu 1998, k vývozu zboží v průběhu zdaňovacího období (tedy srpna 1998) vůbec nedošlo. Finanční úřad v Kolíně (dále jen „finanční úřad“) vyzval stěžovatele v souladu s § 19 ZDPH, aby nedostatky nechal daňovým subjektem, který doklad vystavil, opravit, k čemuž však ze strany společnosti B., s.r.o., nedošlo. Faktura č. 15 byla správcem daně vyloučena z uskutečněných zdanitelných plnění v srpnu 1998, společnost B., s.r.o., se proti tomuto rozhodnutí neodvolala. Stěžovatel v daňovém řízení neprokázal, že by hodnota dodaného zboží, odpovídala částce uvedené v daňovém přiznání za srpen 1998 a v kupní smlouvě, nebylo též prokázáno, že ke zdanitelnému plnění došlo v měsíci srpnu 1998. Stěžovatel při jednání soudu připustil, že k vývozu zboží nedošlo dle původního záměru, jeho část vyvezl až později jinému odběrateli než zamýšlel. Stěžovatel tedy nesplnil žádný ze zákonem stanovených předpokladů pro odpočet daně dle § 19 odst. 1, 2 ZDPH.

Dle Městského soudu v Praze bylo ve správním řízení provedeno důkladně dokazování, jako důkazních prostředků bylo použito všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, stěžovatel měl dostatečný prostor

se ke zjištěným důkazům vyjádřit. Námitku ohledně porušení ustanovení § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), soud proto také neshledal důvodnou a žalobu v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 zák. č. 150/2002 Sb., dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v kasační stížnosti namítl nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], neuvedl však konkrétně, jaká právní otázka dle jeho názoru nebyla soudem správně posouzena. Dále stěžovatel uvedl, že důvody kasační stížnosti opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, je v rozporu se spisovým materiálem a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud rozhodnutí správního orgánu zrušit. Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích opakovaně vyjádřil, že je vázán rozsahem kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 s. ř. s.), tento rozsah však zjišťuje ze skutečného obsahu uplatněných důvodů, nikoliv z právního zařazení stěžovatelem. Po zhodnocení obsahu kasační stížnosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel především namítá vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Pouze námitku zaměňování pojmů „cena“ a „hodnota“ zdanitelného plnění lze chápat jako námitku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. napadající nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel v první řadě napadá postup Městského soudu v Praze při dokazování dle § 77 odst. 2 s. ř. s. Toto ustanovení umožňuje soudu zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného. Městský soud v Praze v odůvodnění napadeného rozsudku konstatoval, že v průběhu daňového řízení byly provedeny důkazy předložené stěžovatelem i správcem daně z vlastní iniciativy. Pokud Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žalovaný i finanční úřad jakožto správci daně vycházeli ze všech uvedených důkazů, které nebyly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy a správce daně poskytl daňovému subjektu dostatečný prostor, aby se ke všem zjištěným důkazům vyjádřil, pak Nejvyšší správní soud s tímto závěrem nesouhlasí. Z odůvodnění žalovaného ani Městského soudu v Praze nevyplývá, z jakého důvodu považovali za nesprávný postup při opravě faktury č. 15 na základě čestného prohlášení, zda zpochybňovali obsah či pravdivost čestného prohlášení, případně zda zvolený způsob opravy byl nepřijatelný a z jakého důvodu. Z několika důkazů provedených v řízení (faktury, dodací list, výpověď P. Č., šetření u Inspektorátu celní a finanční stráže Celního úřadu v Břeclavi, výpověď J. V., sdělení J. F. o skladování palet stěžovatele, šetření u společnosti Č. I., a.s.) vyplývá, že zdanitelné plnění, tj. nákup svařovacího materiálu, se uskutečnilo, stěžovatel prokázal zaplacení částky, která odpovídala faktuře č. 15. Není zřejmé, jakým způsobem byly tyto důkazy hodnoceny. Zásadním porušením práv stěžovatele je zejména skutečnost, že v průběhu daňového řízení byly prováděny důkazy bez jeho vědomí, bez možnosti se jich účastnit, vyjádřit se k nim či navrhnout jejich doplnění.

Dle ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. soud může v rámci dokazování zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného. Tato povinnost není v rozporu s ustanovením § 75 odst. 1 s. ř. s., dle kterého soud při přezkoumání vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Toto ustanovení pouze neumožňuje soudu přihlížet ke skutečnostem, které nastaly po rozhodnutí správního orgánu a které tedy správní orgán nemohl logicky při svém rozhodování vzít v úvahu. Z napadeného rozhodnutí Městského soudu v Praze není zřejmé, jakým způsobem důkazy provedené žalovaným hodnotil ve smyslu § 77 odst. 2 s. ř. s., neboť odůvodnění obsahuje jejich výčet, nikoli však jejich hodnocení. Městský soud v Praze z výše uvedených důkazů vyvodil, že existují dvě faktury stejného čísla a data, ovšem s rozdílným plněním, přičemž k plnění mělo dojít v srpnu 1998, kupní smlouva byla uzavřena v září 1998, k vývozu zboží v daném zdaňovacím období nedošlo. Z tohoto hodnocení ovšem není zřejmé, jaká podmínka obsáhlého ustanovení § 19 ZDPH nebyla splněna a z jakých důvodů, zejména nelze určit, jaké skutečnosti z důkazů vyvodil a jakým způsobem je aplikoval vzhledem k ustanovení § 19 ZDPH. Skutkové závěry je nutno opřít nejenom o konkrétní skutková zjištění, ale také o specifikaci důkazů, z kterých jednotlivá skutková zjištění, o která správní orgán opírá svůj závěr, vyplývají. Nepostačuje proto pouze souhrnně vyjmenovat důkazní prostředky, které měly být podkladem pro rozhodnutí. Soud totiž musí mimo jiné důkazy, z kterých správní orgán vyvozuje svá skutková zjištění, konkrétně posoudit, nejenom z hlediska souladu jejich obsahu se závěrem správního orgánu, ale také z hlediska, zda jde o důkazy, které byly získány v souladu s obecně závaznými předpisy. Námitka stěžovatele vytykající nesprávný postup soudu dle § 77 s. ř. s. je proto důvodná.

K posouzení námítky zpochybňující skutečnost, že důkazní břemeno nesl v řízení stěžovatel, je nutno v první řadě objasnit, co v dané věci bylo předmětem dokazování a jakým způsobem byl stěžovatel ke splnění povinností vyplývajících z důkazního břemene vyzván. Finanční úřad vydal dne 1. 10. 1998 výzvu dle § 43 daňového řádu, čímž zahájil vytykácí řízení a byl povinen respektovat jeho zákonem daná pravidla. Dle § 43 odst. 1 daňového řádu vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání 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. Ve zmíněné výzvě byl však stěžovatel vyzván k oznámení, že je připraven k provedení místního šetření a k předložení veškerých daňových dokladů, bez další specifikace pochybností finančního úřadu. Při ústním jednání dne 19. 10. 1998 bylo stěžovateli uloženo, aby předložil dobropis o opravě faktury č. 15 a nový daňový doklad. Z protokolu o jednání vyplývá, že faktura měla být opravena z důvodu chybně označeného druhu zboží, jiné pochybnosti finančním úřadem nebyly projeveny. K předložení těchto dokladů byl stěžovatel finančním úřadem vyzván i výzvou ze dne 9. 2. 1999, vydanou již dle § 31 odst. 9 daňového řádu a nesplnění této důkazní povinnosti bylo uvedeno jako stěžejní důvod neuznání původně uplatněného nároku na odpočet DPH v odpovědi na žádost dle § 32 odst. 9 daňového řádu. Ohledně výzvy ze dne 9. 2. 1999 je možno polemizovat s tím, zda neměla být vydána dle § 43 odst. 1 daňového řádu, ovšem stěžovatel tuto námitku nevznášel. Nejvyšší správní soud se tedy touto otázkou dále nezabýval, na výzvu pohlížel jako na vydanou v rámci vytykácího řízení.

*Má-li daňový subjekt prokazovat skutečnosti k výzvě správce daně podle § 43 daňového řádu, musí jít o výzvu jasnou, určitou, srozumitelnou a splnitelnou. Výzva odkazující pouze*

*na prokázání údajů na příslušném řádku daňového přiznání těmto požadavkům neodpovídá (rozsudek Krajského soudu v Brně čj. 30 Ca 212/2003). Nejvyšší správní soud konstatuje, že z žádné z výzev vydaných finančním úřadem v rámci vytykácího řízení ani z obsahu ústního jednání ze dne 19. 10. 1998 nelze dovodit, z jakého důvodu finanční úřad považuje původní nepřesné označení zdanitelného plnění následně opravené jiným zněním faktury č. 15 za skutečnost ovlivňující údaje v daňovém přiznání stěžovatele k DPH za srpen 1998.*

Postup finančních orgánů v řízení považuje Nejvyšší správní soud v rozporu s principy dokazování v daňovém řízení, neboť stěžovateli nesdělily důvod svých pochybností, prováděly důkazy bez jeho vědomí a možnosti jich se účastnit a vyjádřit se k nim, a ukládaly mu v řízení povinnosti bez zákonného podkladu.

Finanční úřad vyžadoval po stěžovateli předložení dobropisu faktury a jejího nového vyhotovení, tyto doklady mohl vydat pouze jiný subjekt, společnost B., s.r.o. Nesprávné či nepřesné označení předmětu plnění v daňovém dokladu dle ZDPH není standardní napravovat vystavením dobropisu. Daňový dobropis nebo vrubopis se vztahuje k opravě základu daně dle § 15 ZDPH, opravuje se jím základ daně a její výše v případě, že se projeví skutečnosti, které toto ovlivňují. Stěžovatel však finančnímu úřadu nesdělil skutečnosti, které by jednoznačně ovlivňovaly základ či výši daně, naopak tvrdil, že změna označení zdanitelného plnění je formální, předmět plnění je stejný, stěžovatel v době koupě věděl, o jaké plnění se jedná, bylo pouze v textu faktury i dodacího listu nesprávně označeno. Finanční úřad stěžovatele nevyzval k prokázání skutečného rozsahu a obsahu zdanitelného plnění, vyžadoval vystavení dobropisu faktury č. 15, k čemuž v daném stavu řízení nebyl zřejmý zákonný důvod. Finanční úřad při jednání ani ve výzvách neoznačil ustanovení zákona, z jakého vyvozuje uloženou povinnost, v odpovědi na žádost dle § 32 odst. 9 daňového řádu ze dne 3. 6. 1999 pak odkázal na ustanovení § 19 odst. 2 ZDPH. Toto však bylo v minulosti několikrát změněno. Ve znění do 1. 1. 1998 platilo, že pokud daňový doklad neobsahuje všechny náležitosti, finanční orgán ho vyzve, aby si v určené lhůtě zajistil u plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, doplnění chybějících náležitostí. Zákonem č. 208/1997 Sb. byla s účinností od 1. 1. 1998 tato věta odstavce 2 změněna tak, že pokud doklad neobsahuje všechny předepsané náležitosti podle § 12 ZDPH, má plátce možnost prokázat podle § 31 zákona o správě daní a poplatků oprávněnost svého odpočtu. Z této změny vyplývá vůle zákonodárce změnit dosavadní způsob nápravy nedostatečnosti daňového dokladu, neboť dával daňovému subjektu, který doklad nevydal, pouze omezenou možnost vlastní aktivitou dosáhnout nápravy pro něho nežádoucího stavu. Postup dle § 31 daňového řádu je pro takový stav vyhovující, dává daňovému subjektu dostatečný prostor pro obhájení jeho zájmů.

Citované úpravě ustanovení § 19 odst. 2 ZDPH platné k 31. 8. 1998 tedy neodpovídá postup finančního úřadu ani žalovaného, neboť stěžovatel byl opětovně vyzván pouze k předkládání opraveného dokladu, přičemž nemohl s jistotou dovodit, jaké jsou ve skutečnosti pochybnosti správce daně, aby je případně postupem dle § 31 daňového řádu mohl odstranit. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že důkazní povinnost stěžovatele vyplývající z ústního jednání dne 19. 10. 1998 a výzvy ze dne 9. 2. 1999 nebyla uložena v souladu se zákonem a finanční úřad vydal platební výměr ze dne 23. 3. 1999 bez zákonného podkladu, v řízení byla porušena i výše uvedená ustanovení o dokazování. Žalovaný pak pochybil, když postupem dle § 50 odst. 3 daňového řádu výše uvedené vady, na které stěžovatel poukázal v odvolání, nezjistil a neodstranil.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že stejnými vadami jako výzvy finančního úřadu trpěla výzva žalovaného ze dne 22. 9. 2000. Žalovaný vyzval stěžovatele k prokázání

skutečnosti, že kupní smlouva od dodavatele B., s.r.o., byla obchodním případem dle § 2 odst. 1 obchodního zákoníku, a dále k vysvětlení, z jakého důvodu nakoupil hutní materiál za neobvykle vysokou cenu. Ustanovení § 2 odst. 1 obchodního zákoníku stanoví, že podnikáním se rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku, dle názoru Nejvyššího správního soudu je tato část výzvy pro daňový subjekt nesrozumitelná, neboť z obecného a proklamativního znění § 2 odst. 1 obchodního zákoníku není zřejmé, v čem spočívají pochybnosti správce daně a jakým způsobem je lze odstranit. Stěžovatel uvedl své důvody pro uzavření obchodu i za cenu nižšího zisku, čímž vysvětlil důvod vyšší ceny, navrhl provedení důkazů. Pokud žalovaný jím uvedené údaje považoval za nedostatečné či nepravdivé, v tomto okamžiku se důkazní břemeno přeneslo dle § 31 odst. 8 daňového řádu na něho a byl povinen tvrzení stěžovatele vyvrátit.

K námitce stěžovatele ohledně přenosu důkazního břemene Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného rozboru věci uvádí, že stěžovateli nebylo umožněno, aby splnil v souladu se zákonem svou povinnost prokázat sporné skutečnosti, a to ani v řízení dle § 43 daňového řádu, ani následně dle § 31 odst. 9 daňového řádu ve spojení s § 19 odst. 2 DPH. Řízení před správním orgánem tedy bylo zatíženo vadami uvedenými v citovaném § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., pro tyto důvodně vytykané vady měl Městský soud v Praze napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž napadl závěr Městského soudu v Praze o nedůvěryhodnosti jeho tvrzení o uskutečnění plnění, který byl vyvozen ze skutečnosti, že společnost B., s.r.o., se nebránila vyřazení faktury č. 15 ze zdanitelných plnění za srpen 1998. K této námitce Nejvyšší správní soud odkazuje na ustanovení § 31 daňového řádu, dle kterého lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jak je uvedeno výše, správce daně provedl v řízení několik důkazů v rozporu s daňovým řádem. Důkaz informací od dožádaného Finančního úřadu v Děčíně, že faktura č. 15 nebyla při stanovení základu DPH za srpen 1998 u společnosti B., s.r.o., zohledněna a tento daňový subjekt se proti tomu nebránil, však sám o sobě neodporuje žádnému z ustanovení daňového řádu ani jiného obecně závazného předpisu a lze z něho vyvozovat závěry. Vyvozování závěrů z provedených důkazů je proces hodnocení důkazů, při kterém je soud vázán již zmíněným ustanovením § 77 odst. 2 s. ř. s., dle kterého soud provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem. Z odůvodnění rozsudku Městského soudu v Praze není možno jednoznačně stanovit, jaký konkrétní závěr soud z uvedeného důkazu vyvodil a jak tento důkaz posoudil v souhrnu s ostatními, neboť soud v části věnované odstranění nedostatků dle §19 ZDPH (strana 5 odst. 4 rozsudku) důkaz pouze popsal, v následujícím odstavci je zmíněn v souvislosti se závěrem, že stěžovatel neprokázal skutečnou hodnotu zboží, avšak bez bližšího uvedení příčinné souvislosti. Nejvyšší správní soud proto k námitce stěžovatele uvádí, že tato část rozhodnutí Městského soudu v Praze je nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů. Tuto vadu napadeného rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] je Nejvyšší správní soud z úřední povinnosti povinen označit i nad rámec důvodů kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 s. ř. s.

Proti závěru Městského soudu v Praze, že žalobce neprokázal v daňovém řízení, že hodnota zdanitelného plnění odpovídala údajům v daňovém přiznání za rok 1998, směřuje i poslední námitka stěžovatele. Nejvyšší správní soud dospívá shodně jako v předcházejícím odstavci k závěru, že v tomto bodu je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek

důvodů. Ke zjištění ceny zboží dodaného stěžovateli bylo učiněno v daňovém řízení několik důkazů, které Městský soud v Praze v popisu průběhu správního řízení uvádí, není však možno určit, jakým způsobem je hodnotil a z jakých důvodů dospěl k vyjádřenému závěru. Z důvodu nepřezkoumatelnosti nebylo možno hodnotit důvodnost námitky stěžovatele týkající se nesprávného posouzení právní otázky soudem, spočívajícího v záměně pojmů „cena“ a „hodnota“ v řízení o DPH.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost jako důvodnou a napadený rozsudek Městského soudu v Praze jako nezákonný ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. zrušil. Městský soud v Praze je v dalším řízení vázán shora vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Z důvodu zrušení napadeného rozsudku Nejvyšším správním soudem a vrácení věci k dalšímu řízení, rozhodne Městský soud v Praze v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 28. dubna 2005

JUDr. Jaroslav Vlašín  
předseda senátu