

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **L. a S. T. - spol. s r. o.,** zastoupeného JUDr. Ivo Danielowitzem, advokátem se sídlem v Táboře, Smetanova 664, za účasti **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem v Českých Budějovicích, Mánesova 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudkům Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 9. 2004, č. j. 10 Ca 154/2004 – 18, a ze dne 20. 10. 2004, č. j. 10 Ca 155/2004 - 18,

takto:

Rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 9. 2004, č. j. 10 Ca 154/2004 – 18, a ze dne 20. 10. 2004, č. j. 10 Ca 155/2004 – 18, **se zrušují** a věci **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 9. 2004, č. j. 10 Ca 154/2004 – 18, a ze dne 20. 10. 2004, č. j. 10 Ca 155/2004 - 18, byly zamítnuty žaloby stěžovatele proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 8. 7. 2004, č. j. 182/130/2004 a č. j. 184/130/2004, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Táboře ze dne 20. 8. 2003, č. j. 98550/03/110916/1561 a č. j. 98553/03/110916/1561, jimiž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen a listopad 2001 ve výši 161 840 Kč a 119 119 Kč. V odůvodnění rozhodnutí krajský soud k námitkám týkajícím se hodnocení důkazů uvedl, že těmito důkazy byly listiny, daňové doklady. stěžovatel se k věci vyjádřil, byli vyslechnuti jednatelé firem A.-I., a. s., a P. P., s. r. o., bylo ověřováno, zda jsou úhrady za služby v účetnictví těchto firem zahrnuty. Právě se zřetelem k obsahu listin byly výslechy svědků zaměřeny a bylo zjišťováno, zda reklamní billboardy byly skutečně zhotoveny, není otázka pro jednatele A.–I., a. s., o době a umístění reklamy, krajským soudem považována za vadně položenou a tvrzení svědka, který smlouvu uzavíral, a téměř po celé

období, kdy mělo být plněno, působil ve funkci jednatele, bylo hodnoceno ve vztahu k dalším opatřeným důkazům, které tvrzení tohoto svědka nepotvrdily. Skutková zjištění o tom, že není prokázáno, že pro stěžovatele byly provedeny reklamní služby, bylo učiněno na základě dostatečných skutkových podkladů a ty byly hodnoceny zcela v souladu s § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), kdy právě tvrzení stěžovatele o provedení reklamních služeb, jakož i výpověď svědka Ing. P. K. spolu s listinnými důkazy předloženými stěžovatelem byly hodnoceny v souvislosti s dalšími opatřenými důkazy, především zjištěnými z účetnictví dodavatele a subdodavatelů a výpovědí svědka A. V. Krajský soud proto vyjádřil nesouhlas s názorem stěžovatele, že důkazy opatřenými při daňové kontrole bylo prokázáno, že v daném případě se jedná o daňový výdaj a shromážděné důkazy byly vadně hodnoceny. Jednatel firmy P. M., s. r. o. R. Ch. nemohl být vyslechnut jako svědek, i když uzavřel subdodavatelskou smlouvu, protože nepřebírá poštu. Krajský soud poukázal na to, že nelze přehlédnout okolnost, že v účetnictví dodavatele a subdodavatele P. P., s. r. o., se příjem od stěžovatele neprojevuje a účetnictví firmy P. M., s. r. o. nebylo vůbec předloženo, a proto nebylo možno ověřit, zda skutečně bylo za reklamní služby tomuto subdodavateli zaplaceno.

Proti těmto rozsudkům podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnosti z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Pokud v žalobách namítal porušení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, které spatřoval v neadekvátním hodnocení důkazní situace, kdy správní orgán proti ucelené řadě důkazů svědčících o poskytnutí reklamních služeb postavil odpověď jednatele stěžovatele na vadně položenou otázku správního orgánu, považuje hodnocení soudem ve vztahu k této námitce za nesrozumitelné, když odkazuje na otázky pro jednatele A.-I., a. s. Není totiž zřejmé, jakou osobu má krajský soud na mysli, což vyvolává pochybnosti o znalosti spisového materiálu. Stěžovatel i správní orgán hovořili o jednateli stěžovatele, tj. panu S. S., a statutárním orgánem akciové společnosti je představenstvo, nikoliv jednatel. Krajský soud dále konstatuje, že skutková zjištění o provedených reklamních službách byla mimo jiné zjištěna z účetnictví subdodavatelů, ačkoliv v jiné části odůvodnění argumentuje tím, že účetnictví firem P. M., s. r. o., a P. P., s. r. o., tedy zmíněných subdodavatelů, nebylo vůbec správci daně předloženo. Stěžovatel vyjádřil také přesvědčení, že mu bylo odňato právo na spravedlivý proces. V žalobách namítal, že dokumenty opatřené dožádaným Finančním úřadem v Brně nebyly součástí spisu a stěžovatel tak neměl možnost posoudit jejich obsah. Krajský soud k této námitce uvedl, že písemnosti předložené Ing. V. jsou ve spise založeny, přičemž ze spisu není patrno, že by stěžovatel nahlížel do spisu správního orgánu. I když právní zástupce stěžovatele před podáním žaloby dne 25. 6. 2004 požádal Finanční úřad v Táboře o nahlédnutí do spisu a pořízení kopie části spisu, nebylo mu to umožněno s odůvodněním, že jde o interní materiál Finančního úřadu v Brně. Krajský soud považuje postup správce daně za správný, respektující § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ale na druhou stranu konstatuje, že nebylo předloženo účetnictví firmy P. M., s. r. o., nebyl proveden výslech bývalého jednatele této firmy R. Ch. a tato firma podle poznání krajského soudu nedodala žádný důkazní materiál ohledně subdodávky reklamních služeb. Tato důkazní nouze podle stěžovatele vyvolává pochybnosti o naplnění citovaného ustanovení. Subdodavatelský vztah nebyl v režii ani kompetenci stěžovatele, který neměl a nemá, na rozdíl od správce daně, zákonné nástroje k získání potřebných důkazů. Správce daně mohl a měl na danou situaci reagovat buď předvedením R. Ch. nebo vyžádáním svědectví a účetnictví od aktuálního jednatele firmy P. M., s. r. o. Výhrady vznesl stěžovatel i vůči krajským soudem provedené interpretaci § 16 odst. 2 písm. e) ve vztahu k § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel prokázal smluvní vztah s dodavatelskou firmou A.-I., a. s., prokázal poskytnutí reklamních služeb touto firmou, co do formy, počtu i umístění reklamních billboardů a i zaplacení dodaných

reklamních služeb. Tato dodavatelská firma tyto skutečnosti jednoznačně potvrdila. Pokud se správce daně ve výzvě ze dne 6. 12. 2003 domáhal, aby stěžovatel odstranil pochybnosti o dodávce reklamních služeb, jež vznikly na podkladě neúplné smluvní a technické dokumentace mezi firmami A.-I., a. s., a P. P., s. r. o., a v důsledku absence účetních dokladů této firmy a firmy P. M., s. r. o., postupoval v rozporu s citovanými ustanoveními. Proto se stěžovatel domáhal zrušení napadených rozsudků krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve svém vyjádření ke kasačním stížnostem uvedlo, že obsahují námitky shodné s námitkami vznesenými v žalobách a odkázalo proto na svá vyjádření k těmto žalobám, v nichž se s námitkami stěžovatele vypořádalo, a na svá rozhodnutí ze dne 8. 7. 2004, č. j. 182/130/2004 a č. j. 184/130/2004, v nichž je podrobně popsán průběh daňového řízení. Zásadní podstata sporu spočívá v otázce hodnocení důkazů získaných v rámci daňového řízení. Správci daně obou stupňů je hodnotili zcela v souladu se zásadnou volného hodnocení důkazů, přičemž přihlédli ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Co se týče porušení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, dožadoval správce daně u místně příslušného správce daně obchodních partnerů stěžovatele prověření skutečností vztahujících se k provedení reklamních služeb. Výsledky těchto šetření nepotvrdily provedení předmětných reklamních služeb a tedy i uskutečnění zdanitelného plnění. Správce daně je povinen provádět dokazování tak, aby skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a nejobjektivněji, ale není vázán pouze návrhy daňových subjektů. Nelze proto dovozovat, že nerealizuje-li veškeré návrhy daňového subjektu na dokazování, je dokazování neúplné, jestliže byly již shromážděny dostatečné důkazy či navržené důkazní prostředky by zřejmě nemohly přinést ve věci nic nového. Finanční ředitelství proto navrhlo, aby kasační stížnosti byly zamítnuty.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasačních stížností napadené rozsudky v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podaných kasačních stížnostech a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Za důvodný považuje Nejvyšší správní soud první ze stížních bodů, v němž stěžovatel namítá nesrozumitelnost odůvodnění napadeného rozsudku. Stěžovatel v žalobách vytýkal finančnímu ředitelství porušení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a upozorňoval na zavádějící interpretaci odpovědi jeho jednatele s tím, že je v rozporu se zásadami hodnocení důkazů učiněn závěr o neexistenci reklamních služeb, kdy na jedné straně existuje ucelená řada důkazů pro opak a na druhé straně odpověď jednatele na nešťastně položenou otázku. Jednalo se tedy o výpověď jednatele stěžovatele S. S. ze dne 7. 12. 2001 a nikoliv, jak je uvedeno v odůvodnění napadeného rozsudku, svědka Ing. P. K., který navíc nebyl, a ani být nemohl, jednatelem firmy A.-I., a. s., protože jednatel není statutárním orgánem akciové společnosti. Posouzení provedeného hodnocení důkazů krajským soudem za této situace oprávněně vyvolává pochybnosti o znalosti správního spisu. Totéž platí, namítal-li stěžovatel nesrozumitelnost odůvodnění týkající se skutkových zjištění o provedených reklamních službách, protože na jedné straně krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že „…tvrzení žalobce o provedení reklamních služeb, jakož i výpověď svědka Ing. P. K. spolu s listinnými důkazy předloženými žalobcem, byly hodnoceny v souvislosti s dalšími důkazy, především zjištěními z účetnictví dodavatele a subdodavatelů…“ a na druhé straně uvedl, že „…účetnictví společnosti P. M., s. r. o., kde J. M. působí, nebylo vůbec správci daně předloženo…“. Není tedy zřejmé, jaká zjištění měl krajský soud na mysli, pokud jde o subdodavatele firmy A.-I., a. s., neboť, jak vyplývá ze sdělení dožádaného Finančního úřadu Brno I., u firmy P. P., s. r. o., nebylo možno zdanitelná plnění – reklamy zkontrolovat, zda byly

zaúčtovány a skutečně provedeny z důvodu, že u firmy došlo ke dni 8. 4. 2002 ke změně jednatele, který je dlouhodobě léčen z důvodu duševní poruchy, a novému jednateli nebylo předáno žádné účetnictví ani doklady, přičemž probíhá trestní šetření ve věci převodu firmy na tohoto jednatele, a svědek A. V. z této firmy u jednání dne 28. 3. 2003 na otázku, zda může předložit konkrétní materiály nebo písemnosti, které by prokazovaly, že služby uvedené ve smlouvě ze dne 9. 3. 2001 se týkaly stěžovatele a v jakém konkrétním období byly poskytnuty, sdělil, že v současné době nemá k dokladům firmy přístup. Rovněž k subdodavateli P. M., s. r. o. tentýž dožádaný finanční úřad sdělil, že mu byla vyměřena za všechna čtvrtletí roku 2001 daň 0 z důvodu neprokázání skutečností uvedených v daňovém přiznání na základě výzvy podle § 42 zákona o správě daní a poplatků. Svědek R. Ch., jednatel uvedené firmy v době od 2. 2. do 2. 10. 2001, který byl předvolán správcem daně, aby se dostavil dne 26. 3. 2003, si v úložné lhůtě předvolání nevyzvedl a ani se nedostavil. Z těchto důvodů jsou závěry krajského soudu nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost.

Další stížní bod, v němž je namítáno, že bylo stěžovateli odňato právo na spravedlivý proces, když nebylo vyhověno jeho žádosti o nahlédnutí do správního spisu a dokumenty předložené dožádaným správcem daně mu nebyly zpřístupněny, je nepřípustný podle § 104 odst. 4 s. ř. s. V žalobě stěžovatel nic takového nenamítal, ač tak učinit mohl, a pouze tvrdil, že tyto dokumenty nejsou součástí spisu o daňové kontrole a on tak neměl možnost posoudit jejich obsah.

Stěžovatel však důvodně vyjádřil pochybnosti o naplnění ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k firmě P. M., s. r. o. Podle citovaného ustanovení dbá správce daně, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. V dané věci správce daně při provádění dokazování chtěl provést důkaz výslechem svědka R. Ch., jak je zřejmé z předvolání, které mu zaslal. Tato osoba si však předvolání k výslechu v úložní době nevyzvedla a k výslechu se nedostavila. Správce daně poté už žádné dokazování ve vztahu k firmě P. M., s. r. o. neprováděl, např. neučinil žádný pokus zjistit, zda se R. Ch. na uvedené adrese zdržuje, takže není zřejmé, proč od výslechu tohoto svědka bylo nakonec upuštěno, když nelze dovodit, že tomu bylo tak proto, že by byl nekontaktní osobu, neobrátil se na současného statutárního zástupce této firmy J. M., který tuto funkci vykonává od 2. října 2001, se žádostí o předložení účetních záznamů pro účely vedení účetnictví, které má účetní jednotka podle § 31 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, povinnost po stanovenou dobu uschovávat. Výše uvedeným postupem tak správce daně porušil citované ustanovení takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost jeho rozhodnutí.

Nezákonný však nebyl postup správce daně požadoval-li ve výzvě ze dne 6. 12. 2002, aby stěžovatel prokázal skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, které byly dále ve výzvě přesně specifikovány. Podle § 16 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní a poplatků má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně povinnost předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu daňové kontroly. Protože v daném případě na základě zjištění učiněných v průběhu vytýkacího řízení zahájil správce daně dne 5. 12. 2002 daňovou kontrolu, oprávněně vyzval stěžovatele k předložení důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října a listopadu 2001. Jak správně uvedl krajský soud, byl-li stěžovatel vyzván, aby prokazoval, že služby, které byly předmětem smluv o zhotovení a instalaci reklamy byly dodavatelem poskytnuty a stěžovatelem přijaty a použity a že nárok na odpočet byl uplatněn oprávněně, neměl prokazovat něco, na čem se nepodílel, protože právě jemu měla být služba poskytnuta a on za ní zaplatil. Pro posouzení oprávněnosti nároku

na odpočet daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2001) je rozhodující, aby daňový subjekt prokázal, že byly splněny podmínky, za nichž lze odpočet uplatnit a vyvrátil veškeré pochybnosti, které správce daně vyjádřil. Protože výzva byla vydána bezprostředně po zahájení daňové kontroly, nelze akceptovat tvrzení stěžovatele, že prokázal smluvní vztah s dodavatelem A.-I., a. s., poskytnutí reklamních služeb touto firmou co do formy, počtu i umístění reklamních billboardů i zaplacení reklamních služeb, když v té době ještě nebyly provedeny všechny důkazy, na jejich základě správce daně rozhodl, např. výslech svědka A. V.. V této souvislosti lze také poukázat na nález pléna Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, podle něhož ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Taková úprava důkazního břemene v daňovém řízení není podle názoru Ústavního soudu v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ani s jinými ústavně zaručenými práva a svobodami. Proto nelze v daném případě vytýkat správci daně nezákonný postup.

Nejvyšší správní soud z důvodů výše uvedených dospěl k závěru, že kasační stížnosti jsou důvodné, a proto napadené rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o nákladech řízení o kasačních stížnostech (§ 110 odst. 2 věta první 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 15. listopadu 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu