

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele společnosti **P. a. s.**, zastoupeného Mgr. Kamilem Tomanem, advokátem, se sídlem v Hradci Králové, Škroupova 441, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 9. 2005, č. j. 31 Ca 242/2004 - 22,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 9. 2005, č. j. 31 Ca 242/2004 - 22, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Napadeným rozsudkem krajského soudu byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále též „správní orgán“) ze dne 6. 8. 2004, č. j. 632/130/2004-Do, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Trutnově (dále též „správce daně“) ze dne 2. 10. 2003, č. j. 81260/03/268917/4288, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2000.

Ve včas podané kasační stížnosti namítal stěžovatel (dále též „daňový subjekt“) stížní důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel uvedl, že krajský soud posoudil uvedenou věc v rozporu s platným právním řádem, protože žalobou napadnutá rozhodnutí trpí formálními i věcnými nedostatky. Poukázal na skutečnost, že ve výrové části rozhodnutí správce daně není uvedeno, z jakého znění zákona o správě daní a poplatků správce daně vycházel, když použitá formulace je nesrozumitelná a neurčitá, způsobující

neplatnost rozhodnutí. Výroková část rozhodnutí dále neobsahuje dodatečné vyměření daňové povinnosti, vyměření dodatečného základu daně a vyměření rozdílu základu daně. Vadnost v doručování platebního výměru, který měl být doručován zástupci daňového subjektu, způsobuje, dle názoru stěžovatele, že platební výměr nebyl dle ust. § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků doručen. Stěžovatel dále zdůraznil, že i vlastní daňové řízení probíhalo v rozporu se zákonem. Správce daně měl v průběhu řízení vyzvat stěžovatele k doplnění tvrzení a teprve poté mu měl sdělit své pochybnosti. Správce daně však stěžovatele k odstranění pochybností nevyzval a bez dalšího vydal výzvu k odstranění pochybností. Dle názoru stěžovatele však správce daně mohl takovou výzvu vydat až poté, co by stěžovatel pochybnosti neodstranil. Správce daně rovněž v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků použil k důkazu vyjádření Ministerstva financí, což však v daňovém řízení nebylo možné, protože správce daně mohl ministerstvo vyzvat pouze k vydání nebo zapůjčení důkazních prostředků. Dále nemůže jít k tíži stěžovatele, že u společnosti H. G., s. r. o. nebylo prokázáno uskutečnění zprostředkování, neboť tento fakt neznamená, že by nebylo zprostředkováváno. Stěžovatel rovněž uvedl, že svědek P. Ř. měl být vyslechnut poté, co byl doplněn spis o listiny, což navrhoval, ale správce daně toto neakceptoval. Stěžovatel požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti a navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán ve svém vyjádření uvedl, že trvá na původním odůvodnění napadeného rozhodnutí a na vyjádření k žalobě.

Ze správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Výzvou ze dne 27. 5. 2002, č. j. 50857/02/268930/6156, vyzval správce daně daňový subjekt k předložení důkazních prostředků, kterými bude prokázán konkrétní průběh zprostředkování prodeje nemovitosti třetí osobě, neboť správci daně vznikly pochybnosti o uskutečnitelném zdanitelném plnění – zprostředkování prodeje nemovitosti, když u dodavatele společnosti H. G., s. r. o. nebylo ani po provedeném šetření uvedené zdanitelné plnění prokázáno. V reakci na tuto výzvu daňový subjekt zaslal správci daně přípis, ve kterém ho informoval o tom, že zmíněný dodavatel objevil poptávku po nemovitosti s odpovídajícími parametry a zajistil účast ve veřejné obchodní soutěži vypsané Ministerstvem financí. Jako doklad přiložil uzavřenou kupní smlouvu. Součástí správního spisu je i přípis vyhotovený na základě výzvy k součinnosti třetích osob Ministerstvem financí dne 3. 12. 2002, č. j. 503/131976/2002/Se, ze kterého vyplynulo, že se jednání v rámci veřejné obchodní soutěže účastnil vždy p. P. J., že nikdy v průběhu řízení nebyla naznačena spolupráce se společností H. G., s. r. o. a dále že nikdy nebylo jednáno s p. J. J. ani s p. P. Ř. Spis obsahuje i plnou moc udělenou dne 28. 2. 2003 daňovým subjektem JUDr. K. K. též k „právnímu zastupování ve správním řízení – daňovém řízení kontroly DPH roku 2000 zahájeném dne 21. 5. 2001.“ Ve správním spise je založeno i rozhodnutí správce daně ze dne 2. 10. 2003, č. j. 81260/03/268917/4288, dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty, které obsahuje i následující spojení „dodatečně Vám vyměřujeme podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů ... daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2000 ve výši 2 821 720 Kč.“

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), základní náležitosti rozhodnutí jsou výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částka a číslo účtu příslušné banky nebo spořitelního a úvěrního družstva, na nějž má být částka zaplacena.

Podle ust. § 17 odst. 12 cit. zákona dokladem o doručení písemnosti příjemci je řádně vyplněná doručenka. Jsou-li o doručení pochybnosti a nebo není-li doručenka, lze doručení prokázat jiným vhodným způsobem.

Dle ust. § 31 odst. 9 cit. zákona daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle ust. § 34 odst. 4 cit. ustanovení osoby, které mají listiny a jiné věci, jež mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny na výzvu správce daně listiny a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání, pokud zvláštní zákony nestanoví jinak.

Stěžovatel v prvé řadě namítal, že rozhodnutí správce daně je neplatné, protože je v něm použita neurčitá a nesrozumitelná formulace „ve znění pozdějších předpisů“. K tomuto Nejvyšší správní soud zcela ve shodě s krajským soudem uvádí, že ačkoliv tato formulace není právně pregnantní, jedná se o zaužívané slovní spojení používané pro jasnost, přehlednost a stručnost textu v případě, kdy zákon obsahuje velké množství novelizací, když jeho použití samo o sobě nemůže způsobovat neplatnost rozhodnutí. V případě, že by správce daně na danou věc aplikoval zákonná ustanovení, která by se na věc z časového hlediska nevztahovala, jednalo by se o nezákonné rozhodnutí, a tudíž by bylo na místě je zrušit. Stěžovatel však žádnou takovou námitku v kasační stížnosti nevznesl, a proto je mezi účastníky řízení nesporné, že správce daně v daňovém řízení použil takové znění daňových zákonů, které na danou věc z hlediska platných aplikačních principů dopadalo.

K další stížní námitce týkající se údajné absence vyjádření dodatečně vyměřeného základu daně a rozdílu základu daně Nejvyšší správní soud uvádí, že předmětný platební výměr obsahuje po slovním vyjádření dodatečně stanovené daně přehlednou tabulku obsahující mimo jiné i údaje, které dle tvrzení daňového subjektu obsažených v kasační stížnosti součástí rozhodnutí nejsou. Zhodnocením obsahu platebního výměru je tedy zřejmé, že toto tvrzení stěžovatele se nezakládá na skutečnosti. V této souvislosti je vhodné uvést, že dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2005, č. j. 7 Afs 51/2004 - 73, www.nssoud.cz, nepatří doměřený rozdíl na daňovém základu mezi základní náležitosti rozhodnutí dle § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Proto je i tato stížní námitka nedůvodná.

Stěžovatel rovněž poukázal na skutečnost, že platební výměr měl být doručován JUDr. K., neboť tento byl jeho zástupcem pro daňové řízení. Nejvyšší správní soud zhodnotil plnou moc udělenou dne 28. 2. 2003 stěžovatelem JUDr. K. s tím, že se jednalo o generální omezenou plnou moc, dle které byl zástupce oprávněn zastupovat daňový subjekt mimo jiné i v řízení o daňové kontrole (což byl dle znění plné moci příkladný výčet). Vzhledem k okolnosti, že daňová kontrola končí sepsáním a projednáním zprávy o daňové kontrole (ust.

§ 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků), nikoliv až vydáním platebního výměru, protože daňová kontrola je pouze jedním ze stádií, které předchází vlastnímu vyměření daně, byl v okamžiku vydání platebního výměru (tedy již po sepsání a projednání zprávy o daňové kontrole) daňový subjekt zastoupen právním zástupcem na základě plné moci ze dne 28. 2. 2003, protože se mj. jednalo i o plnou moc generální. Z tohoto důvodu měl správce daně doručit předmětný platební výměr tomuto zástupci. Ačkoliv ve správním spise není založena doručenka, která by toto doručení prokazovala, je z jednání zástupce daňového subjektu v dalším průběhu daňového řízení (jedná se zejména o podané odvolání proti platebnímu výměru ze dne 4. 11. 2003, které je podepsané JUDr. K.) zřejmé, že bylo doručeno i zástupci daňového subjektu. Proto bylo dle ust. § 17 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků prokázáno, že předmětný platební výměr byl doručen v souladu se zákonem. I když v tomto bodě nelze plně souhlasit s odůvodněním krajského soudu, jehož názor byl korigován výše uvedeným, nemá tato vada odůvodnění vliv na zákonnost rozhodnutí. Z tohoto důvodu je tato stížní námitka stěžovatele nedůvodná.

Dalším stížním bodem stěžovatele je nesouhlas s postupem správce daně, který ho vyzval k prokázání určitých skutečností, aniž by mu nejprve sdělil své pochybnosti. Nejvyšší správní soud neshledává ani tuto námitku důvodnou, neboť zákon o správě daní a poplatků nelze interpretovat způsobem, jakým činí daňový subjekt. Z ust. § 31 odst. 9 cit. zákona totiž jednoznačně vyplývá, jaké skutečnosti v daňovém řízení prokazuje daňový subjekt, když v závěru tohoto odstavce je výslovně stanoveno, že daňový subjekt prokazuje i ty skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Proto postup správce daně spočívající v zaslání takovéto výzvy, ve které přesně specifikoval skutečnosti, které požadoval po daňovém subjektu prokázat, byl zcela v souladu se zákonem. V zákoně o správě daní a poplatků není zakotvena povinnost správce daně před vydáním výzvy dle ust. § 31 odst. 9 cit. zákona vyzývat daňový subjekt k odstranění pochybností, neboť odstranění pochybností je právě účelem této výzvy. Rovněž nelze ani předmětnou výzvu chápat jako sankci uvalenou správcem daně na daňový subjekt, neboť zákon nespojuje s jejím vydáním nějakou újmu. Tím, že správce daně uvedenou výzvu vydal, nezpůsobil zkrácení procesních práv na straně daňového subjektu, neboť ten měl stále možnost postupovat v součinnosti se správcem daně a pochybnosti nastolené ve výzvě vyvrátit. Proto byl postup správce daně zcela v mezích daných mu zákonem o správě daní a poplatků.

Důvodnou však Nejvyšší správní soud shledává námitku daňového subjektu týkající se nemožnosti použití reakce Ministerstva financí na výzvu k součinnosti jako důkazního prostředku. Nejvyšší správní soud uvádí, že v ust. § 34 zákona o správě daní a poplatků je jasně zakotvena povinnost třetích osob poskytovat správci daně údaje potřebné pro vyměření a vymáhání daně, proto bylo zcela v souladu se zákonem, když správce daně požadoval po Ministerstvu financí poskytnutí veškerých listinných podkladů týkajících se jednání, které bylo předmětem zprostředkování. Je však nutné zdůraznit, že dle ust. § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je možno vyzvat tam konkretizované osoby pouze k vydání listin či jiných věcí. V žádném případě nelze touto výzvou zavazovat třetí osoby k poskytnutí různých vyjádření, sdělení určitých skutečností, neboť toto zákon o správě daní a poplatků neumožňuje. Jestliže tedy v souzené věci správce daně vyzval výzvou dle ust. § 34 odst. 4 cit. zákona Ministerstvo financí o sdělení „Jakým způsobem ... byla podána nabídka do VOS, případně kdo konkrétně ji zaslal a osobně předával. Kdo se za společnosti P. a. s. účastnil otevírání obálek s nabídkami ... Byla Vám známá skutečnost, že prodej nemovitostí společnosti P. a. s. zprostředkovávala realitní kanceláří H. G., s. r. o. ... TZN, zda s Vámi jednala jménem prodejce ....“, je zřejmé, že překročil možnosti dané mu touto výzvou, neboť

jí Ministerstvo financí nebylo fakticky vyzváno jen k předložení listinných důkazů, nýbrž bylo i dotazováno na různé skutečnosti. Lze proto dospět k závěru, že správce daně touto výzvou fakticky „provedl výslech svědka“ s tím rozdílem, že daňovému subjektu nebylo umožněno klást ministerstvu otázky. Došlo tak ke zkrácení procesních práv daňového subjektu v daňovém řízení, proto byl tento důkazní prostředek získán v rozporu se zákonem a v daňovém řízení ho nebylo možno použít. Vzhledem k okolnosti, že se jednalo o jeden z důkazních prostředků rozporujících tvrzení daňového subjektu, není při jeho absenci možné učinit si závěr o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že tato námitka daňového subjektu je důvodná, a proto byl nucen rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové zrušit. S ohledem na povahu dalších stížních námitek týkajících se právě uvedeného přenosu důkazního břemene se k nim Nejvyšší správní soud nevyjádřil, neboť jejich posouzení je závislé na předchozí otázce.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky zrušil a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

S ohledem na rozhodnutí o meritu věci se Nejvyšší správní soud nezabýval samostatně žádostí stěžovatele o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle ust. § 110 odst. 2, věty první, s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 26. července 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu