



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce A. K., zastoupeného JUDr. Kateřinou Tomkovou, advokátkou v Brně, Lesnická 52, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, Brno, nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 7. 2003, čj. 4153/03/FŘ/130, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 3. 2005, čj. 30 Ca 263/2003-65,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 3. 2005, čj. 30 Ca 263/2003-65, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad Brno III (správce daně) vyzval dne 20. 12. 2002 žalobce [podle § 43 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád, „d. ř.“)], aby vzhledem k pochybnostem správce daně o správnosti a úplnosti podaného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2002 prokázal částky uvedené na řádcích 304, 305 a 444. Tuto povinnost měl žalobce splnit předložením záznamní povinnosti, daňových a účetních dokladů zúčtovaných podle § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Žalobce byl zároveň poučen o tom, že pokud neodstraní uvedené pochybnosti, je správce daně oprávněn stanovit daň na základě pomůcek. Žalobce reagoval předložením výdajových pokladních dokladů, faktur a příjmových pokladních dokladů.

Dále správce daně provedl dne 20. 1. 2003 výslech svědka J. T., dne 20. 1. 2003 a 21. 2. 2003 ústní jednání se zástupcem žalobce, dne 11. 2. 2003 a 2. 4. 2003 ústní jednání se žalobcem a dne 17. 12. 2002 místní šetření v sídle společnosti G & C P., provedené na základě dožádání Finančním úřadem v Třebíči. Správce daně také výzvou ze dne 14. 2. 2003 znovu vyzval žalobce podle § 43 d. ř., aby vzhledem k pochybnostem správce daně o tom, že žalobce použije přijaté plnění (know-how)

při podnikání, odstranil předložením nosičů dat nebo jiných záznamů o předmětném know-how a sdělil konkrétní údaje o použitelnosti plnění pro podnikatelskou činnost. Žalobce reagoval na výzvu přípisem ze dne 7. 4. 2003, kterým sdělil, že předmětné know-how bylo dne 2. 4. 2003 dále převedeno na společnost A. A., Ltd., za částku 7 000 000 Kč.

Správce daně stanovil žalobci platebním výměrem ze dne 14. 5. 2003, čj. 100081/03/290912/5649, daň z přidané hodnoty za období říjen 2002 ve výši nadměrného odpočtu 6982 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí správce daně odvoláním, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 6. 6. 2003, čj. 4153/03/FŘ/130. Žalovaný své rozhodnutí odůvodnil tím, že převod know-how nebyl učiněn za účelem podnikání, ale jednalo se o zastřený úkon, jehož skutečným záměrem bylo získání obohacení na úkor státního rozpočtu. Tento závěr žalovaný učinil na základě skutečnosti, že subjekty, mezi kterými probíhaly převody práv průmyslového vlastnictví a finanční transakce za účelem úhrady těchto převodů, tvoří řetězec spojený osobami J. T. a K. T. jako osob oprávněných jednat za tyto subjekty. Navíc, dle zjištění žalovaného, finanční transakce tvoří uzavřený kruh, což žalovaný pokládal za skutečnost svědčící o fingované povaze celé operace.

Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně. V žalobě namítal mj. to, že výzva ze dne 19. 2. 2003 postrádala konkrétní specifikaci pochybností správce daně, které měly být odstraněny. Správce daně dále podle žalobce nezákonně požadoval doložení využitelnosti zakoupeného know-how. Žalobce nemohl požadované informace o povaze know-how správci daně sdělit, protože byl vázán smluvně stanovenou povinností mlčenlivosti vůči třetím osobám. Využitelnost know-how pro podnikání vyplývá již ze skutečnosti, že bylo úplatně převedeno žalobcem na další osobu. Ustanovení § 19 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v tehdy platném a účinném znění (dále jen „zákon o DPH“), tj. využitelnost pro podnikání, tak bylo naplněno.

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 3. 3. 2005, čj. 30 Ca 263/2003-65, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu projednání. Rozhodnutí žalovaného shledal zmatečným a nezákonným, protože je v něm uvedeno, že se zamítá odvolání proti rozhodnutí orgánu prvního stupně ze dne 12. 5. 2003. Rozhodnutí orgánu prvního stupně sice mělo v záhlaví datum 12. 5. 2003, avšak dále obsahuje datum 15. 12. 2003 s doložkou „datum podpisu rozhodnutí“. Datum podpisu rozhodnutí je přitom rozhodné pro posouzení data vydání rozhodnutí. Krajský soud dále zhodnotil výzvu správce daně ze dne 20. 12. 2002 jako nezákonnou, protože neobsahuje jednoznačně a srozumitelně vyjádřené pochybnosti, které měl žalobce vyvrátit. Pokud žalobce přesto na výzvu reagoval a předložil požadované doklady, nelze mu nic vytýkat. Krajský soud dále zhodnotil průběh dokazování ve správním řízení a konstatoval, že důkazní povinnost má daňový subjekt, který je povinen na výzvu správce daně prokázat všechny skutečnosti uvedené v daňovém přiznání (§ 31 odst. 9 d. ř.). Pokud tuto povinnost

daňový subjekt splní, což se v tomto případě stalo, je na správci daně, aby prokázal opak. Pojal-li žalovaný podezření, že převod know-how byl pouze fiktivní, přestože žalobce smlouvami a fakturami prokázal, že k převodu došlo, měl žalovaný provést odpovídající dokazování odpovídající zákonným požadavkům, tj. včetně seznámení žalobce s provedenými důkazy a možnosti vyjádřit se k nim. Krajský soud ve svých závěrech odkázal i na judikaturu Ústavního soudu a konstatoval, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v řízení stíženém podstatným porušením procesních předpisů.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadil § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (nesprávné posouzení právní otázky), a § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů). Zpochybňuje právní názor krajského soudu, podle něž již chyba v datu v označení správního rozhodnutí I. stupně způsobuje jeho zmatečnost a nezákonnost a uvádí, že ostatní údaje v rozhodnutí žalovaného postačují k jednoznačné identifikaci rozhodnutí, které bylo podrobeno přezkumu v odvolacím řízení a poté potvrzeno. Dále stěžovatel polemizuje s názorem krajského soudu na nezákonnost výzvy podle § 43 d. ř. Z uvedení čísel řádků daňového přiznání a z příslušných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty muselo být žalobci zřejmé, jaké pochybnosti vznikly a jakým způsobem je může žalobce odstranit. Nadto krajský soud zcela ignoroval, že správce daně své pochybnosti a požadované důkazy konkrétně a jednoznačně sdělil žalobci výzvou ze dne 14. 2. 2003. Konečně stěžovatel zpochybňuje tu část odůvodnění napadeného rozsudku, kterou je mu vytýkáno nerespektování práva žalobce seznámit se s provedenými důkazy a vyjádřit se k nim. Z odůvodnění rozsudku totiž není zřejmé, v čem krajský soud spatřoval tato pochybení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že odůvodnění napadeného rozsudku považuje za dostatečné a právní názor v něm uvedený za správný. Datum vydání rozhodnutí je obligatorní náležitostí rozhodnutí uvedenou v § 32 odst. 2 d. ř. a jeho absence způsobuje neplatnost rozhodnutí. Názor stěžovatele, že již z uvedení čísla řádku daňového přiznání, ohledně kterého vznikla pochybnost, muselo být žalobci jasné, jaké pochybnosti vznikly a jak je má odstranit, je zcela nesprávný. Výzva musí být naopak jasná a konkrétní, aby jí mohlo být vyhověno. Řetězec firem, představený stěžovatelem, žalobce vysvětluje jako koncern; poukazuje na to, že je vázán povinností mlčenlivosti o smluvních vztazích se třetími osobami (§ 513 obchodního zákoníku). Žalobce nemohl předložit k prohlídce know-how, a to v důsledku obav ze zneužití informací zjištěných v řízení pracovníkem správce daně. Navíc žalobce na podporu závěrů krajského soudu o procesních nedostacích v průběhu dokazování uvádí, že v rozporu se zákonem nebyl zástupce žalobce přítomen ústnímu jednání dne 11. 2. 2003.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené soudní rozhodnutí v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve své

kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

První kasační námitka polemizuje s názorem krajského soudu, že uvedení chybného data rozhodnutí správce daně v rozhodnutí o odvolání způsobuje zmatečnost a nezákonnost rozhodnutí o odvolání.

Nejvyšší správní soud přisvědčuje krajskému soudu, který správně uvedl, že pokud jsou v rozhodnutí prvního stupně uvedena dvě data, za datum vydání rozhodnutí se považuje datum podpisu. Správný naopak není závěr krajského soudu, podle kterého uvedení chybného data rozhodnutí I. stupně v rozhodnutí odvolacího orgánu způsobuje automaticky nezákonnost rozhodnutí o odvolání. Nejvyšší správní soud judikoval ve svém rozsudku ze dne 29. 12. 2005, čj. 4 As 53/2004-73 (www.nssoud.cz), že nesprávně uvedené datum vydání rozhodnutí správního orgánu I. stupně v návěti výroku rozhodnutí o odvolání je zjevnou chybou v psaní. Tuto zjevnou nesprávnost nelze pokládat za důvod vyslovení nicotnosti rozhodnutí žalovaného, jestliže jinak je rozhodnutí správního orgánu prvního stupně v rozhodnutí žalovaného dostatečně specifikováno tak, že není zaměnitelné s jiným rozhodnutím. Nejvyšší správní soud v posuzované věci souhlasí se stěžovatelem, že v napadeném rozhodnutí je rozhodnutí prvního stupně specifikováno natolik dostatečně, že nemůže být zaměnitelné s jiným rozhodnutím (je uveden orgán, který rozhodnutí prvního stupně vydal, číslo jednací, druh daně, zdaňovací období a částka vyměřené daně). Chybné datum je proto třeba považovat za zjevnou nesprávnost ve smyslu § 56 d. ř., kterou lze opravit postupem uvedeným v § 56 odst. 3 d. ř., ale tato chyba nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, nemůže být proto považována za vadu řízení ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. a není tedy důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí pro nezákonnost (srov. rozsudek č. 23/2003 Sb. NSS).

Druhá námitka stěžovatele směřuje proti názoru krajského soudu, že výzva správce daně podle § 43 d. ř. nesplňovala zákonem předepsané požadavky a proto nemohla vyvolat zákonem předvídané důsledky, tj. neunesení důkazního břemene v daňovém řízení.

Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatele, že již z vyjádření pochybnosti a uvedení čísel řádků daňového přiznání, které měl žalovaný doložit důkazy, „*muselo být žalobci patrné, v čem vznikly pochybnosti správce daně a měl tedy možnost zvolit ... důkazní prostředky*“. Nejvyšší správní soud uveřejnil ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 743/2006 rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 11. 2004, čj. 30 Ca 212/2003-52, podle kterého „*Má-li daňový subjekt prokazovat skutečnosti k výzvě správce daně podle § 43 citovaného zákona, musí jít o výzvu jasnou, určitou, srozumitelnou a splnitelnou. Výzva odkazující pouze na prokázání údajů na příslušném řádku daňového přiznání těmito požadavkům neodpovídá*“. Nejvyšší správní soud - vycházející z citovaného názoru - dodává, že skutečnosti, které má daňový subjekt prokázat, musí být konkrétně specifikovány. Jinak nemůže být daňovému subjektu přičítáno k tíži, že takové skutečnosti neprokázal a neunesl důkazní břemeno.

Uvedení řádků v daňovém přiznání není specifikací skutečností, které mají být prokazovány. Od daňového subjektu nemůže být spravedlivě požadováno, aby se sám dovтіpil, jaké pochybnosti může správce daně vlastně mít a jak mají být odstraněny.

Je ale správná další kasační námitka, podle níž krajský soud zcela pominul to, že správce daně před vydáním svého rozhodnutí znovu vyzval žalobce výzvou ze dne 14. 2. 2003, aby ve smyslu § 43 d. ř. odstranil pochybnosti správce daně „o tom, že přijaté zdanitelné plnění z daňového dokladu č. 93/2002 uskutečněné jiným plátcem – firmou G & C C., a. s., použijete při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Je nutné, abyste předložil nosiče dat, popř. jiné záznamy obsahující know-how, které bylo předmětem smlouvy o převodu práv k předmětům průmyslového vlastnictví, podepsané dne 16. 9. 2002 mezi firmou G & C P., a. s., a panem A. K., a dále, abyste nám sdělil konkrétní využitelnost výše uvedeného know-how pro Vaši podnikatelskou činnost. V případě, že v současné době není výše uvedené know-how využíváno, nám sdělte, v jakém časovém horizontu bude možné ověřit jeho využitelnost v rámci Vaší podnikatelské činnosti.“ Tato výzva je založena ve spisu žalovaného, který byl krajskému soudu k dispozici a krajský soud sám tuto výzvu v rekapitulační části rozsudku zmiňuje. Tato výzva zcela splňuje požadavky jasnosti, určitosti, srozumitelnosti a splnitelnosti. Lze z ní jednoznačně zjistit, jaké pochybnosti u správce daně vznikly, jaké skutečnosti má žalobce prokázat a jakým způsobem je má prokázat. Výzva byla řádně doručena žalobci i jeho zástupci. Pokud krajský soud přesto konstatoval, že výzva žalobci podle § 43 d. ř. neodpovídala zákonným požadavkům jasnosti, určitosti, srozumitelnosti a splnitelnosti, a pokud nijak neodůvodnil, proč nezohlednil výzvu ze dne 14. 2. 2003, která uvedené požadavky splňovala, je jeho rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Důvodná je i poslední námitka stížnosti. Podle krajského soudu nelze zjistit, na základě jakých důkazů žalovaný rozhodl a krajský soud také konstatoval, že žalovaný při zjišťování skutkového stavu nepostupoval v souladu se zákonnými požadavky, zejména neumožnil žalobci účastnit se dokazování a vyjádřit se k provedeným důkazům. Stěžovatel podle krajského soudu rovněž nezohlednil důkazy předložené žalobcem (faktury, příjmové doklady). V odůvodnění rozsudku však krajský soud nijak nespecifikuje, které konkrétní úkony stěžovatele vlastně považoval za postižené uvedenými vadami.

Je tomu právě naopak. Co do hodnocení důkazů předložených žalobcem žalovaný v napadeném rozhodnutí jasně uvedl, proč účetní doklady nejsou způsobilé prokázat rozhodnou skutečnost, o níž v řízení šlo, zda totiž plnění know-how je možné považovat za skutečné plnění, tj. dodávku zboží či služeb uskutečněnou v tuzemsku při podnikání (§ 19 odst. 1 zákona o DPH). Rozhodný důkaz vedoucí k ověření povahy dodaného know-how správcem daně, mohl z podstaty věci umožnit především žalobce, který o tom byl správcem daně řádně poučen. Provedení důkazu žalobce ale sám zmařil (převodem do ciziny). Jeho neprovedení tak není možno přičítat k tíži žalovanému, nýbrž pouze žalobci.

Námitka žalobce, podle níž nemohl předložit nosiče know-how k prohlídce správci daně, protože se obával jejich zneužití, je nepodložená. Pracovníci správce daně jsou vázáni mlčenlivostí v zájmu ochrany daňových subjektů před možným zneužitím informací zjištěných v daňovém řízení (§ 24 d. ř.). Žalobce ani neuvedl žádné relevantní skutečnosti, které by mohly opodstatnit jeho podezření o možnosti zneužití informací. To, že příslušný pracovník správce daně byl dříve zaměstnán v příbuzném odvětví, samo o sobě nemohlo opodstatnit obavy žalobce. Právě naopak odpovídající kvalifikace pracovníka správce daně byla nezbytná pro posouzení povahy know-how. Ostatní zjišťování skutkového stavu zároveň provedl žalovaný v souladu s požadavky zákona. To, že krajský soud shledává vady v dokazování, když ze spisu vyplývá, že dokazování provedené žalovaným bylo v souladu se zákonem, rovněž zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Napadené rozhodnutí krajského soudu proto zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O nákladech řízení o této kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 3. května 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu