



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **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 10. 11. 2005, č. j. 31 Ca 33/2005 – 38,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 10. 11. 2005, č. j. 31 Ca 33/2005 – 38, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 10. 11. 2005, č. j. 31 Ca 33/2005 - 38, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 16. 12. 2004, č. j. 3422/120/2004 La, kterým byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Trutnově ze dne 13. 2. 2004 č. j. 16721/04/268917/4288 tak, že doměřená daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2000 byla snížena z částky 856 840 Kč na částku 845 680 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud přisvědčil závěru finančního ředitelství, že stěžovatel neprokázal své tvrzení, že částku 12 826 000 Kč, kterou uplatnil do daňových výdajů vynaložil v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“), když neprokázal, že mu firma H. G., s. r. o. poskytla předmětnou službu, tedy činnost, ke které se zavázala smlouvou o zprostředkování ze dne 21. 11. 1999. Předložené listiny takovou skutečnost samy o sobě prokázat nemohly. Tuto skutečnost neprokázal ani výslech jednatele zprostředkovatele P. Ř., neboť s ohledem na sdělení a listiny poskytnuté Ministerstvem financí se výpověď tohoto

svědka ukázala nevěrohodnou. Stěžovatel tedy podle názoru krajského soudu neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Krajský soud neshledal důvodnými ani namítané formální nedostatky a procesní vady.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. stěžovatel uvedl, že krajský soud posoudil uvedenou věc v rozporu s platným právním řádem, protože napadená rozhodnutí trpí formálními i věcnými nedostatky. Poukázal na skutečnost, že ve výrokové 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 stěžovatele, způsobuje, že platební výměr nebyl podle ustanovení § 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. Podle názoru stěžovatele však správce daně mohl takovou výzvu vydat až poté, kdyby 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 proto navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na své stanovisko k žalobě, protože důvody uvedené v kasační stížnosti jsou shodné s důvody žaloby, o které krajský soud rozhodl napadeným rozsudkem. Protože trvá na tom, že jeho rozhodnutí bylo učiněno a vydáno v souladu s právními předpisy, navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 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.

Podle ustanovení § 34 odst. 4 citovaného zákona 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 první 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 slovní spojení používané pro jasnost, přehlednost a stručnost textu v případě, kdy zákon obsahuje velké množství novelizací, a 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 v kasační stížnosti nevznnesl námitku v tom smyslu, 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 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 podle tvrzení stěžovatele nejsou jeho součástí. V této souvislosti je třeba poukázat na náleze Ústavního soudu ze dne 17. 11. 1998, publikovaný pod č. 300/1998 Sb., v němž je uvedeno, že „... důvody, pro které je možno vyslovit neplatnost rozhodnutí, totiž nelze stanovit svévolně, nýbrž pouze v případech taxativně uvedených v ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ...“ Z díkce ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků jednoznačně vyplývá, že doměřený rozdíl na daňovém základu není součástí taxativního výčtu základních náležitostí daňového rozhodnutí. Není tedy možno ho za takový považovat, neboť by se jednalo o výklad zákona, který by byl v rozporu s citovaným náleze Ústavního soudu, což je s ohledem na fakt, že obecné soudy (mezi něž v tomto smyslu a se značným zjednodušením patří i Nejvyšší správní soud) jsou při svém rozhodování vázány nejen zákonem, nýbrž také ústavním pořádkem. Právě v tomto kontextu vystupuje do popředí funkce Ústavního soudu, kterou je podle čl. 83 Ústavy České republiky ochrana ústavnosti. Ústavní soud je tedy hlavní interpretátor ústavního pořádku a právě v tomto smyslu musí být jeho rozhodnutí závazná. Nejvyšší správní soud dále uvádí, že podle imperativu ústavně konformní interpretace a aplikace právních předpisů jsou všechny subjekty aplikující právo povinny postupovat tak, aby zvolený výklad právních předpisů byl souladný s ústavností, a to ve smyslu výslovného znění konkrétních ústavních norem i ústavních principů a hodnot, nežádka v ústavních textech *expressis verbis* nevyjádřených. Proto je i tato stížní námitka nedůvodná.

Stěžovatel rovněž namítal, že pochybení správce daně při doručení dodatečného platebního výměru jemu a nikoliv jeho zástupci způsobuje, že nenastaly účinky dodatečného vyměření. Obdobnou námitku uplatnil stěžovatel v podané žalobě, avšak námitka uplatněná v kasační stížnosti neústí v závěr o nesprávnosti závěru krajského soudu. Stěžovatel také nenamítal, že by v souvislosti s doručením dodatečného platebního výměru byl jakkoli zkrácen na svých právech, zejména v právu podat proti dodatečnému platebnímu výměru opravný prostředek, když odvolání podal v zákonné lhůtě prostřednictvím zástupce, kterému udělil plnou moc dne 11. 3. 2004. Navíc správní spis neobsahuje dostatek podkladů pro závěr, zda měl stěžovatel v daňovém řízení zástupce s neomezenou či omezenou plnou mocí, takže ani nelze učinit jednoznačný závěr, zda měl být doručován dodatečný platební výměr pouze zástupci nebo zástupci i stěžovateli, ev. pouze stěžovateli.

V dalším stížním bodě stěžovatel vyjádřil 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 to činí stěžovatel. Podle ustanovení § 31 odst. 9 citovaného 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. Z citovaného ustanovení tak jednoznačně vyplývá, jaké skutečnosti v daňovém řízení prokazuje daňový subjekt, přičemž v jeho závěru je výslovně stanoveno, že prokazuje i ty skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Proto postup správce daně spočívající v zaslání výzvy stěžovateli, ve které přesně specifikoval skutečnosti,

kteřé požadoval, aby prokázal, byl zcela v souladu se zákonem. V zákoně o správě daní a poplatků není zakotvena povinnost správce daně před vydáním výzvy podle ustanovení § 31 odst. 9 citovaného zákona vyzývat daňový subjekt k odstranění pochybností, neboť odstranění pochybností je právě účelem této výzvy. Rovněž nelze ani předmětnou výzvu chápat jako sankci uloženou správcem daně daňovému subjektu, neboť zákon nespojuje s jejím vydáním žádnou újmu. Tím, že správce daně uvedenou výzvu vydal, nezkrátil procesní práva stěžovatele, neboť ten měl stále možnost postupovat v součinnosti se správcem daně a pochybnosti uvedené 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 týkající se nemožnosti použití sdělení Ministerstva financí na výzvu k součinnosti jako důkazního prostředku. Nejvyšší správní soud uvádí, že v ustanovení § 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 podle odst. 4 citovaného ustanovení je možno vyzvat v něm konkretizované osoby pouze, aby listiny a jiné věci vydaly nebo zapůjčily k ohledání. V žádném případě nelze touto výzvou zavazovat třetí osoby k poskytnutí vyjádření, sdělení určitých skutečností, neboť toto zákon o správě daní a poplatků neumožňuje. Jestliže tedy v dané věci správce daně vyzval ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 citovaného zákona Ministerstvo financí ke sdělení „1.) Jakým způsobem (písemně poštou nebo osobně) byla podána nabídka do VOS, případně kdo konkrétně ji zaslal a osobně předával? 2.) Kdo se za společnosti P. a. s. zúčastnil otevírání obálek s nabídkami (konkrétní osoba)? 3.) Byla Vám známá skutečnost, že prodej nemovitostí společnosti P. a. s. zprostředkovávala realitní kancelář H. G. s. r. o., L. 906/19, P. 5, Tzn., zda s Vámi jednala jménem prodejce, na základě plné moci jmenovaná realitní kancelář“, je zřejmé, že překročil možnosti dané mu tímto ustanovením, neboť Ministerstvo financí nebylo 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 stěžovateli nebylo umožněno klást ministerstvu otázky. Došlo tak ke zkrácení jeho procesních práv v daňovém řízení, a 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 důkazů rozporujících tvrzení stěžovatele, není při jeho absenci možné učinit závěr o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že tato stížní námitka stěžovatele je důvodná.

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 tom, jaký bude závěr o unesení či neunesení důkazního břemene stěžovatelem.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

O věci rozhodl Nejvyšší správní soud bez jednání v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

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

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

V Brně dne 7. června 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu