



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 **P. C., s. r. o.**, zastoupeného Mgr. Václavem Hajšmanem, advokátem se sídlem v Plzni, Perlová 9, za účasti **Finančního ředitelství v Plzni**, se sídlem v Plzni, Hálkova 14, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 3. 9. 2004, č. j. 30 Ca 344/2001 – 40,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 3. 9. 2004, č. j. 30 Ca 344/2001 – 40, **se z r u š u j e** a žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

(Pozn: Opravné usnesení: 7 Afs 155/2004-97: Výrok rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2006, č. j. 7 Afs 155/2004 - 87, se o p r a v u j e takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 3. 9. 2004, č. j. 30 Ca 344/2001 – 40, **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 Plzni ze dne 3. 9. 2004, č. j. 30 Ca 344/2001 – 40, byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 2. 10. 2001, č. j. 575/120/2001, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Plzni ze dne 27. 9. 2000, č. j. 213863/00/138511/1224, jímž mu byla doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 35 100 Kč. V odůvodnění rozsudku

krajský soud uvedl, že na základě provedené daňové kontroly správce daně stěžovateli vytýkal, že si ve zdaňovacím období roku 1996 podle faktury č. FD 53 zahrnul do svých nákladů i částku 150 000 Kč přesto, že nebylo prokázáno, že jeho obchodní partner J. N. fakturované služby skutečně provedl. K žalobnímu bodu týkajícímu se výzvy ze dne 28. 6. 2001 krajský soud uvedl, že byla adresována stěžovateli, jenž v ní byl označen v souladu se zápisem v obchodním rejstříku. Podle názoru krajského soudu byl rozhodující výrok tohoto úkonu, protože jeho prostřednictvím správce daně požadoval na stěžovateli předložení veškerých věrohodných důkazních prostředků prokazujících poskytnutí služeb, jež mu byly vyúčtovány v roce 1996 fakturou č. FD 53 ve výši 150 000 Kč. Uvedená okolnost byla podstatná, neboť jediným důvodem doměření daně byl právě správcem daně neuznaný výdaj stěžovatele v uvedené výši, který vycházel z předmětné faktury. Bylo tedy zřejmé, co vlastně správce daně svojí výzvou od stěžovatele požadoval. Ve světle tohoto závěru není podle názoru krajského soudu možno přiznat žádný právní význam jinak důvodné výtce stěžovatele o tom, že v uvedené výzvě byl neúplně a nepřesně označen, a to jako P., s. r. o., a stejně tak byla nepřesným datem uvedena smlouva o provedení práce, a to jako den 24. červen 1996, když ve skutečnosti byla smlouva uzavřena 24. července 1996. Tyto nepřesnosti se vztahovaly k části výzvy, v níž správce daně příkladmo uváděl důkazní prostředky, jimiž měl stěžovatel prokázat provedení prací ze strany jeho obchodního partnera, kterého správce daně v zásadě správně označil jako J. N., neboť šlo o fyzickou osobu. Ze všech těchto důvodů neměl stěžovatel žádný zákonný právní důvod k tomu, aby výzvu správce daně nesplnil, resp. oznámil, že uvedený smluvní vztah není schopen doložit, protože se ho netýká. Stěžovatel ale takto nepostupoval, a proto finanční ředitelství nepochybil, když jeho odvolání zamítl.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle názoru stěžovatele bylo jádrem sporu v daňovém řízení, zda částka 150 000 Kč byla či nebyla oprávněně uplatněná jako daňový výdaj, resp. zda stěžovatel v rámci daňového řízení prokázal či neprokázal poskytnutí služeb fakturovaných J. N. fakturou č. 53 ze dne 26. 11. 1996. Správce daně považoval za neprokázané, že J. N. na základě smlouvy ze dne 24. 7. 1996 provedl pro stěžovatele expedici 14 500 obchodních nabídek a finanční ředitelství v průběhu odvolacího řízení vyzvalo správce daně k prošetření a doplnění odvolání. Jinými slovy odvolací orgán vyzval správce daně k tomu, aby provedl další šetření případu a jeho výsledky své uváděné pochybnosti podložil a nebo je dále neuváděl, neboť podle finančního ředitelství není možné bez nových důkazů, pouze na základě nepodložené pochybnosti, považovat uskutečnění plnění za neprokázané. Ve vazbě na to vydal správce daně dne 28. 6. 2000 výzvu, na kterou stěžovatel zareagoval sdělením, že žádné listiny ohledně vztahu účastníků „P. J. N.“ a „P. s. r. o.“ nemá. Správce daně místo, aby uznal vlastní pochybení, seznámil odvolací orgán s odpovědí stěžovatele a ten odvolání zamítl s tím, že správce daně postupoval správně a jeho závěry odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. Pohled finančního ředitelství na věc ve fázi výzvy správcí daně a ve fázi rozhodnutí o odvolání je vnitřně zcela rozporný. Jestliže nejdříve zaujal stanovisko, že pochybnosti správce daně ohledně neprokázání sporného plnění stěžovatelem jsou nepodložené, poté, aniž by došlo k nějaké změně, je mění tak, že podložené vlastně jsou. Stěžovatel se neztotožňuje se závěrem krajského soudu, že „z obsahu předmětné výzvy lze dovodit, že jejím prostřednictvím správce daně vlastně doplňoval daňovou kontrolu“. Tento závěr je v rozporu s textem výzvy. Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že nemá povinnost domýšlet obsah žádosti orgánu veřejné moci a že mu nemůže být dáváno k tíži, jestliže jej nedomyslel tak, jak byl myšlen. Stěžovateli nelze k tíži přičítat ani to, že sporný obsah výzvy ze dne 28. 6. 2001 bude jasný a srozumitelný, pokud byl hodnocen ve vzájemné souvislosti s výzvou finančního ředitelství, protože se s ní seznámil až následně lustrací

soudního spisu. Pokud tedy správce daně dovedl, že stěžovatel neprokázal provedení předmětné služby, vycházel z ničím nepodložených pochybností, což uznal i odvolací orgán. Z těchto důvodů navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnilo s názorem vysloveným krajským soudem v napadeném rozsudku, a proto nepovažovalo za nutné se k předmětné kasační stížnosti vyjadřovat a navrhlo, aby kasační stížnost byla 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 § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků dbá správce daně, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Tato povinnost platí i pro řízení odvolací, v němž může podle § 50 odst. 3 citovaného zákona odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Z citovaného ustanovení tak vyplývá, že správce daně i odvolací orgán musí v daňovém řízení postupovat tak, aby byl zjištěn skutkový stav věci, který nebude důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro jejich rozhodnutí.

V daném případě dospělo finanční ředitelství v průběhu odvolacího řízení k závěru, že skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti nebyly zjištěny co nejúplněji, a proto v souladu s § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků požádal správce daně o doplnění odvolání, neboť předložený spisový materiál není dostačující k tomu, aby na jeho základě mohlo ve věci rozhodnout. Konkrétně poukázalo na to, že přehled expedice a přehled adres není součástí spisového materiálu a ani ve stanovisku k odvolání o něm není zmínka. Na základě tohoto požadavku zaslal správce daně stěžovateli rozhodnutí ze dne 28. 6. 2001, v němž ho vyzval k předložení veškerých věrohodných důkazních prostředků prokazujících poskytnutí služeb vyúčtovaných v r. 1996 fakturou došlou č. 53 od P. J. N. na částku 150 000 Kč (přehledu expedice a přehledu adres, na které měly být rozeslány zásilky panem J. N. v období od 1. 8. do 15. 11. 1996, vzoru obchodní nabídky ve smyslu smlouvy o provedení práce uzavřené mezi P. J. N. a P. s. r. o. dne 24. června 1996, atd.). Na takto formulovanou výzvu reagoval stěžovatel sdělením, že ve věci zmiňovaného smluvního vztahu mezi „P. J. N. a P. s. r. o.“ není schopen tento doložit, neboť se jeho společnosti netýká. Správce daně neprovedl žádné další dokazování a o obsahu tohoto sdělení informoval finanční ředitelství, které na základě toho o odvolání stěžovatele rozhodlo. Za daného skutkového stavu však nelze akceptovat názor krajského soudu, že není možno přiznat žádný právní význam jinak důvodné výtce stěžovatele o tom, že v popsané výzvě byl neúplně a nepřesně označen, a to jako P. s. r. o., a stejně tak byla nepřesným datem uvedena smlouva o provedení práce.

Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje daňový subjekt mimo jiné skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V této souvislosti nelze nepoukázat na nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 publikovaný ve Sbírce zákonů pod č. 130/1996, jímž rozhodl ve věci návrhu na zrušení části ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků vyjádřené slovy "nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván".

V tomto nálezu vyjádřil Ústavní soud právní názor, že citované ustanovení nelze pojímat izolovaně. To, k čemu může správce daně daňový subjekt vyzvat, vyplývá zejména z ustanovení § 43 citovaného zákona, který upravuje vytýkácí řízení, a to v části zákona, která pojednává o vyměřování daní. Ustanovení § 31 odst. 9 citovaného zákona tedy neupravuje to, co může správce daně požadovat, ale kdo nese důkazní břemeno. Pokud správce daně podle § 43 citovaného zákona určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je daňový subjekt povinen tvrzené skutečnosti dokázat, a to ve lhůtě stanovené správcem daně. Neprokáže-li je, tedy neunesli-li důkazní břemeno, tj. nevyvrátí-li pochybnosti správce daně, je správce daně oprávněn stanovit základ daně i daň podle pomůcek, které má nebo které si opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem (tedy náhradním způsobem podle § 31 odst. 5 a § 44 zákona). Správce daně tedy nemůže daňový subjekt vyzvat k čemukoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí on sám. Teprve když daňový subjekt svá vlastní tvrzení neprokáže, postupuje správce daně samostatně.

Lze tedy dovodit, že má-li daňový subjekt prokazovat skutečnosti k výzvě správce daně, musí jít o výzvu jasnou, určitou, srozumitelnou a splnitelnou. Těmto požadavkům však předmětná výzva správce daně neodpovídá, když evidentně obsahuje chybné údaje, což uznal i krajský soud. Sdělil-li za této situace stěžovatel správci daně, že se ho uvedený smluvní vztah netýká, nelze dovozovat, že neměl žádný zákonný právní důvod k tomu, aby výzvu správce daně nesplnil. Požadavek, aby daňový subjekt za situace, kdy je označen jiný subjekt smluvního vztahu i jiné datum uzavření smlouvy, domýšlel, čeho se výzva týká, nemá oporu v zákoně. Vzhledem k závažnosti důsledků, které má neunesení důkazního břemene, je třeba trvat na požadavku, aby výzva správce daně byla naprosto bezchybná.

Rozhodlo-li tedy finanční ředitelství v důsledku výše uvedeného postupu správce daně na základě stejného spisového materiálu, který původně označilo za nedostačující, a krajský soud tento postup akceptoval, je tvrzení stěžovatele o nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem opodstatněné.

Protože Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc 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 kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 20. ledna 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu