

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **I. spol. s r. o.**, zastoupeného Mgr. Jaroslavem Vaško, advokátem se sídlem Morávkova 18/1254, 104 10 Praha 10, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Prahu 9**, se sídlem Drahobejlova 48, 190 21 Praha 9, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 9. 2004, č. j. 5 Ca 32/2004 - 31,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 9. 2004, č. j. 5 Ca 32/2004 - 31, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Svojí včasnou kasační stížností brojil žalobce (dále též „stěžovatel“) proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 9. 2004, č. j. 5 Ca 32/2004 - 31, jímž byla zamítnuta jeho žaloba na ochranu proti nečinnosti žalovaného, kterou se domáhal, aby soud rozhodl, že žalovaný je povinen ve lhůtě 30 dnů ode dne právní moci rozsudku vydat rozhodnutí ve věci žalobcem podaného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2002. Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žalovaný řádně zahájil vytýkací řízení podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daň. ř.“), a ke dni rozhodnutí soudu vyvíjel činnost k ověření všech skutečností uvedených stěžovatelem v souvislosti s tím, zda zdanitelné plnění, které bylo předmětem šetření, zajistil skutečně dodavatel stěžovatele prostřednictvím svých subdodavatelů. Žalovaný správní orgán podle soudu k tomu účelu shromažďoval důkazní prostředky a nebyl nečinný. Vzhledem k tomu, že zákon nestanoví lhůtu pro rozhodnutí správního orgánu, že pokyn Ministerstva financí č. D-144 z roku 1996 pouze orientačně určuje, do jaké lhůty mají být řízení vedená správcem daně ukončena, a není obecně závazným právním předpisem a vzhledem k tomu, že správní orgán ve věci účelně konal, nebylo podle soudu důvodné žalovanému ukládat vydání rozhodnutí ve věci stěžovatelem podaného daňového přiznání.

Ve své kasační stížnosti, kterou opřel o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), stěžovatel uvedl, že podstatou sporu je zjištění, zda činnost, kterou vyvíjel žalovaný za účelem ověření různých skutečností v souvislosti se zdanitelným plněním poskytnutým stěžovateli společností F. ČR, a. s., jež bylo předmětem daně z přidané hodnoty, byla činností efektivní, směřující k cíli řádně věc rozhodnout. Stěžovatel poukázal na to, že vytýkací řízení podle § 43 odst. 1 daň. ř. má být dle pokynu Ministerstva financí č. D-144 z roku 1996 o stanovení lhůt pro uzavření vytýkacího řízení (dále jen „pokyn D-144") uzavřeno nejpozději do tří měsíců ode dne, kdy daňový subjekt vyhoví plně výzvě správce daně, tj. předloží veškeré vyžadované podklady a poskytne potřebná vysvětlení, nebo je správci daně doručeno oznámení daňové subjektu, že je připraven vyžadované podklady předložit a potřebná vysvětlení poskytnout, pokud ve stanovené či dohodnuté lhůtě k předložení dokladů a podání vysvětlení, kterými daňový subjekt plně vyhoví výzvě správce daně, také skutečně dojde.

Stěžovatel měl za to, že nebylo vůbec důvodné, aby žalovaný složitě prověřoval, který konkrétní subjekt skutečně fyzicky realizoval zdanitelné plnění (instalaci reklam stěžovatele na stadionech), neboť podle smlouvy se společností F. ČR, a. s., která měla reklamy stěžovateli dodat, bylo možno tuto službu zajistit i subdodavatelsky; podstatné bylo pouze, zda služba byla skutečně stěžovateli dodána, a o tom podle stěžovatele nikdy pochyb nebylo. Podle stěžovatele tedy nebylo důvodu, aby žalovaný dohledával řetězec subjektů, které jako subdodavatelé společnosti F. ČR, a. s. reklamu fakticky zajišťovaly – s těmito subjekty totiž stěžovatel nebyl v žádném smluvním vztahu a případné zdanitelné plnění, pokud bylo z jejich strany poskytnuto, nebylo poskytnuto stěžovateli, nýbrž společnosti F. ČR, a. s. jako dodavateli stěžovatele, a proto prokazování skutečností týkajících se těchto zdanitelných plnění není podle stěžovatele předmětem daňového řízení ve vztahu k němu, nýbrž toliko předmětem daňového řízení ve vztahu k těmto subdodavatelům.

Stěžovatel dále uvedl, že žalovaný byl nečinný, neboť nekonal, třebaže mu to zákon ukládal. I když daňový řád nestanoví žádnou lhůtu pro rozhodnutí v daňovém řízení, nemůže to podle stěžovatele vést ke zkrácení subjektivního veřejného práva stěžovatele podle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod; právě proto Ministerstvo financí upravilo časové dimenze rozhodování správních orgánů ve vytýkacím řízení pokynem D-144. Podle stěžovatele tento předložil v souladu s harmonogramem prací vyhotoveným žalovaným již počátkem roku 2003 žalovanému veškeré potřebné podklady, avšak do podání kasační stížnosti (22. 11. 2004) nebylo vytýkací řízení skončeno. Žalovaný sice v souladu s pokynem D-144 požádal o prodloužení lhůty pro vytýkací řízení, avšak teprve po více než 6 měsících poté, co mu byly stěžovatelem předloženy veškeré požadované podklady. Z uvedených důvodů má stěžovatel za to, že žalovaný správní orgán zůstal dlouhodobě nečinný, ke kterémužto závěru však Městský soud v Praze nedospěl. Proto stěžovatel navrhl zrušení kasační stížností napadeného rozsudku a vrácení věci Městskému soudu v Praze.

Žalovaný ve vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné. Uvedl, že lhůt stanovených pokynem D-144 si je vědom a že tyto lhůty ve vytýkacím řízení jednoznačně dodržel. V daném případě však podle jeho názoru došlo k přerušení běhu lhůt podle pokynu D-144, neboť žalovaný uplatnil dne 20. 12. 2004 podle § 5 daň. ř. dožádání u jiného správce daně – v rámci prověřování uskutečnění zdanitelného plnění byla podle stěžovatele zahájena rozsáhlá kontrola daně z přidané hodnoty v rámci řetězce personálně propojených firem (pozn. soudu: žalovaný zjevně míní firmy, které měly být subdodavateli stěžovatelova

dodavatele). Výsledek vytýkacího řízení u stěžovatele závisí na dokončení šetření u tohoto řetězce firem, jež dosud nebylo skončeno – žalovaný dosud od dožádaného správce daně obdržel pouze dílčí odpovědi, konečnou odpověď zatím (do 11. 1. 2005) nikoli. 8. 12. 2004 žalovaný podle svých slov požádal o prodloužení lhůty k ukončení vytýkacího řízení (která měla uplynout 31. 12. 2004) do 31. 7. 2005.

Dále žalovaný uvedl, že stěžovatel byl v průběhu řízení informován o pochybnostech, které měl správce daně ve vztahu k údajům vykazovaným stěžovatelem v daňovém přiznání. Po stěžovateli bylo požadováno prokázání přijetí zdanitelných plnění od dodavatele uvedeného na dokladech, které jsou předmětem šetření, a to jakýmikoli jinými důkazními prostředky než předloženými fakturami a smlouvou o reklamě a propagaci. Žalovaný zdůraznil, že je to stěžovatel jako daňový subjekt, který nese důkazní břemeno ohledně skutečností uváděných v daňovém přiznání.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel tvrdí, že Městský soud v Praze se dopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky, pokud dospěl k závěru, že činnost žalovaného byla efektivní, směřující k cíli řádně věc rozhodnout, a že se tedy v daném případě nejedná o nečinnost žalovaného ve smyslu § 79 odst. 1 s. ř. s., která by byla důvodem k vyhovění žalobě. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Městského soudu v Praze a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel se ve své žalobě k Městskému soudu v Praze domáhal, aby žalovanému bylo uloženo do 30 dnů od právní moci rozsudku soudu vydat rozhodnutí ve věci žalobcem podaného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2002 a nahradit žalovanému náklady řízení.

Podle § 79 odst. 1 s. ř. s. ten, kdo bezvýsledně vyčerpal prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, může se žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení. To neplatí, spojuje-li zvláštní zákon s nečinností správního orgánu fikci, že bylo vydáno rozhodnutí o určitém obsahu nebo jiný právní důsledek. Podle odst. 2 téhož paragrafu je žalovaným správní orgán, který podle žalobního tvrzení má povinnost vydat rozhodnutí nebo osvědčení. Vstupní podmínkou případné úspěšnosti žaloby podle § 79 a násl. s. ř. s. tedy je, že žalovaný správní orgán musí mít povinnost vydat ve věci žalobce rozhodnutí nebo osvědčení, tedy individuální akt aplikace práva, kterým se stanoví nebo závazně určí práva žalobce nebo kterým se autoritativně potvrdí existence určitého skutkového nebo právního stavu. Žalobce tvrdí a mezi účastníky je nesporné, že podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2002, v němž nárokoval vrácení nadměrného odpočtu daně. V takovémto případě může být žaloba podle § 79 a násl. s. ř. s. úspěšná pouze, jestliže podání daňového přiznání žalobcem má za následek, že žalovaný je povinen o jeho daňové povinnosti rozhodnout či vydat osvědčení. Toto je v daném případě splněno. Pokud se skutečně zjištěná daňová povinnost liší od toho, co plátce daně uvedl v daňovém přiznání, rozhodne správce daně o skutečné daňové povinnosti, a to postupem podle § 64 daň. ř., jak stanovuje § 37a odst. 1 věta druhá zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zák. o DPH“), který je na posuzovanou věc nutno použít – viz § 111 bod 1.

zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Ovšem i v případě, že daňový subjekt svoji daňovou povinnost vypočítal zcela správně a v daňovém přiznání správně vyčíslil nadměrný odpočet, takže se vratitelný přeplatek vrátí plátci bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, a to i v případě prohlášení konkurzu (§ 37a odst. 1 věta první zák. o DPH), děje se tak na základě rozhodnutí správce daně, neboť uvedené ustanovení říká, že *„pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek“*, vrátí se plátci. Tomu nelze rozumět jinak, než že i v tomto případě musí být rozhodnuto. Daň se totiž vyměřuje podle výsledků vyměřovacího řízení (viz § 46 odst. 1 daň. ř.), přičemž o stanoveném základu daně a vyměřené dani vyrozumí správce daně daňový subjekt platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem, nestanoví-li daň. ř. nebo zvláštní zákon jinak, a takto vyměřenou daň současně předepíše (viz § 46 odst. 4 věta první daň. ř.). Ze zák. o DPH pak jiná úprava než ta, která je obsažena v § 46 daň. ř., neplyne, naopak, ustanovení § 37a odst. 1 věty první zákona o DPH nelze považovat za nic jiného než za odkaz na obecný předpis daňového práva procesního, tedy konkrétně na § 46 daň. ř. Vstupní podmínku úspěšnosti žaloby podle § 79 a násl. s. ř. s. tedy nutno považovat za splněnu, takže Městský soud v Praze postupoval správně, pokud v tomto ohledu důvody k zamítnutí žaloby neshledal.

Z hlediska námitek stěžovatele obsažených v kasační stížnosti je nutno v první řadě třeba zabývat se názorem Městského soudu v Praze, že pokyn D-144 pouze orientačně určuje, do jaké lhůty mají být řízení vedená správcem daně ukončena. Z tohoto názoru Městského soudu v Praze vyplývá, že soud má za to (jakkoli to v jeho rozsudku není takto explicitně vyjádřeno), že – jelikož pokyn D-144 není obecně závazným právním předpisem – jeho porušení nemůže bez dalšího znamenat porušení subjektivních veřejných práv účastníka řízení podle daňového řádu. Není pochyb, že pokyn D-144 není obecně závazným právním předpisem, nýbrž vnitřním předpisem, který určuje, jak mají postupovat finanční ředitelství, tj. orgány podrobené řídící pravomoci Ministerstva financí ve smyslu § 11 písm. a) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, a těmto finančním ředitelstvím podřízené [§ 9 písm. a) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech] finanční úřady. Není pochyb o tom, že uvedený vnitřní předpis ministerstva nemůže upravovat práva a povinnosti soukromých osob, nýbrž může toliko ukládat úkoly osobám podléhajícím řídící pravomoci toho, kdo vnitřní předpis vydává. Uvedený vnitřní předpis však není pro soukromé osoby, jichž se činnost finančních úřadů dotýká, tj. pro daňové subjekty, bez právního významu. Pokyn D-144 totiž finančním úřadům konkrétně ukládá, v jakých časových dimenzích musí uzavírat vytýkací řízení. Pokyn stanovuje zcela konkrétní lhůty, v nichž se tak má stát, zcela konkrétní podmínky začátku běhu těchto lhůt a jejich přerušení, jakož i zcela konkrétní a jednoznačně formulované podmínky možného prodloužení základních lhůt pro uzavření vytýkacího řízení, včetně specifikace orgánů, které o prodloužení lhůt rozhodují. Pokynem D-144 správní orgán sám sobě v rámci pravomocí stanovených mu zákonem (který žádné konkrétní maximální lhůty pro uzavření vytýkacího řízení ani v § 43 daň. ř. ani v jiném předpisu neurčuje) a bez toho, aby se jakkoli dotkl zákonem zaručených práv soukromých osob, stanovil pro abstraktně definovaný okruh případů pravidla přísnější, než která na něj klade zákon. Tato přísnější pravidla jsou finančními úřady nepochybně všeobecně dodržována a pracovníci těchto úřadů považují za nezbytné tak činit. To ostatně plyne i z vyjádření žalovaného, který tvrdí, že lhůty stanovené pokynem D-144 dodržel a že si jich je vědom. Není tedy pochyb, že na základě pokynu D-144 se vytvořila správní praxe, která spočívá v tom, že vytýkací řízení se uzavírají ve lhůtách a podle pravidel případného prodlužování těchto lhůt stanovených v pokynu D-144. Jestliže se takováto praxe vytvořila, správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním

státě (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy) nepřípustná. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila; prostorem pro uvážení je zde nutno rozumět i to, v jaké lhůtě správní orgán ve věci rozhodne, není-li taková lhůta právním předpisem konkrétně stanovena. Tento princip je ve vyspělých právních systémech západní Evropy běžně uznáván (v Německu „Selbstbindung der Verwaltung“, viz k tomu v německé literatuře např. *Eyermann*: Verwaltungsgerichtsordnung. Kommentar, 11. vyd., C. H. Beck, München 2000, str. 1010-1011, *Peine*: Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. vyd., C. F. Müller, Heidelberg 1998, zejm. str. 35-36, *Sachs*, Grundgesetz. Kommentar, 1. vyd., C. H. Beck, München 1996, str. 207-208, komplexní pojednání viz *Maunz-Dürig*, Grundgesetz. Kommentar, sv. I., 8. vyd., komentář k čl. 3 Základního zákona, marg. č. 428-474). Je-li určitá správní praxe upravena vnitřním předpisem, je přípustné (a zároveň nutné) se od něho výjimečně odchýlit v konkrétním případě, jde-li o případ zvláštní a atypický (viz *Eyermann*, cit. dílo, str. 1011, *Maunz-Dürig*, cit. dílo, marg. č. 446-459) – pokyn D-144 s takovou eventualitou sám počítá ve svém čl. I větách páté a šesté. Obecně se odchýlit od určité správní praxe, jež se vytvořila, správní orgán může, avšak zásadně pouze *pro futuro,* z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se praxí zavedený postup správního orgánu dotýká. Je tedy nepochybně možné změnit pokyn D-144 a stanovit pro uzavírání vytýkacích řízení jiné lhůty a jiné podmínky jejich uplatnění resp. prodlužování, anebo nestanovit lhůty žádné, ovšem něco takového může platit pouze do budoucna (změna či zrušení lhůt by tedy nemohla zpětně ospravedlnit porušení povinnosti rozhodovat ve lhůtách podle pokynu D-144, ke kterému došlo v minulosti) a pro všechny případy uzavírání vytýkacích řízení (nemohla by tedy obstát praxe, že v jednotlivých případech nelišících se typově od případů ostatních by lhůty nebyly dodržovány, třebaže v zásadě, tj. v převážné většině případů, ano).

Na okraj nutno poznamenat, že i v rámci lhůt podle pokynu D-144 musí správce daně ve vytýkacím řízení postupovat v každém jednotlivém případě účelně a tak, aby je skončil v přiměřené lhůtě – v řadě případů tedy i dříve než při plném vyčerpání lhůt podle pokynu D-144; vytýkací řízení nemůže svévolně přerušit a odložit jeho pokračování na pozdější dobu a jednotlivé kroky tohoto řízení musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech. Uvedená pravidla nutno považovat za základní zásady daňového řízení, které plynou zejména z § 2 odst. 1 a 2 daň. ř., jež patří v daňovém řízení k ustanovením, v nichž se promítá a na rovině jednoduchého práva konkretizuje právo na spravedlivý proces garantované zejména v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (srov. k tomu též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 109).

Z výše uvedeného vyplývá dílčí závěr, že Městský soud v Praze nepostupoval správně, pokud nezkoumal, zda v případě stěžovatele byly či nebyly ve vytýkacím řízení lhůty podle pokynu D-144 dodrženy, jelikož dospěl k závěru, že tyto lhůty nejsou pro žalovaného právně závazné. Žalobou na ochranu proti nečinnosti podle § 79 a násl. s. ř. s. se totiž lze domáhat ochrany i proti nečinnosti spočívající v nerozhodování v časových limitech, kterými sám sebe zavázal správní orgán tím, že stran těchto limitů vytvořil určitou správní praxi; tyto časové limity jsou pak pro správní orgán, jak výše podrobně zdůvodněno, právně závazné.

Druhým problémovým okruhem je věcný rozsah prověřovací činnosti žalovaného správního orgánu v případě stěžovatele – přesněji řečeno, problémem je vymezení, které skutečnosti je nezbytné prověřovat pro účely rozhodnutí o nároku stěžovatele na odpočet daně z přidané hodnoty (§ 19 zák. o DPH) za zdaňovací období říjen 2002 v případě, že zdanitelným plněním mají být plnění na základě smlouvy o reklamě a propagaci,

konkrétně plnění spočívající v zajištění reklamy na sportovních stadionech. V případě stěžovatele není mezi účastníky pochyb o tom, že stěžovatel je plátcem daně z přidané hodnoty (§ 5 zák. o DPH – viz § 111 bod 3. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) a že zajištění reklamy bylo zdanitelným plněním (§ 7, § 8 zák. o DPH). Není ani pochyb o tom, že zajištění reklamy je službou, takže se na ně vztahuje § 9 odst. 1 písm. e) zák. o DPH, podle něhož se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné při poskytování služeb dnem jejich poskytnutí nebo zaplacení, a to tím dnem, který nastane dříve.

Podle § 19 odst. 2 zák. o DPH plátce daně prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu (zák. o DPH zde v poznámce pod čarou odkazuje na § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví) případně evidovaným podle § 11 zák. o DPH u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem; v případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu (zák. o DPH zde v poznámce pod čarou odkazuje na § 31 daň. ř.). Podle § 31 odst. 9 daň. ř. 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. Stěžovatel byl v daném případě povinen prokázat, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno, tedy že objednané reklamy byly v počtech a na doby sjednané ve smlouvě o reklamě a propagaci dodavatelem instalovány a že je dodavateli zaplatil. V této souvislosti je zcela nerozhodné, zda reklamy byly na sjednaných stadionech instalovány přímo dodavatelem (společností F. ČR, a. s.) nebo jím sjednaným subdodavatelem či jakýmkoli dalším subdodavatelem v řetězci založeném dodavatelem, neboť to je věc ve vztahu k nároku stěžovatele na odpočet daně z přidané hodnoty irelevantní a je podstatná toliko při prověřování daňových povinností dodavatele a jeho subdodavatelů a jejich vzájemných vztahů.

Za účelem splnění své důkazní povinnosti předložil stěžovatel žalovanému podle svého tvrzení smlouvu ze dne 17. 9. 2002, předávací protokol ze dne 27. 11. 2002, faktury, výpisy z bankovních účtů a fotografie a videokazety se záběry reklam s logem stěžovatele instalovaných na různých stadionech. Stěžovatel měl za to, že další důkazy nad rámec důkazů výše uvedených již předložit nemůže a že se dostal do stavu důkazní nouze, což také vyjádřil ve stížnosti ze dne 18. 3. 2003 Finančnímu ředitelství pro hl. město Prahu na pracovnice Finančního úřadu pro Prahu 9 Ing. H. a p. S.

Ze skutečnosti, že daňový subjekt nese důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daň. ř., nemohou pro daňový subjekt – zejména s ohledem na § 31 odst. 8 písm. c) daň. ř., který daňové břemeno ohledně existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přesouvá na správce daně – plynout další důkazní povinnosti, které daňovému subjektu zákon neukládá. Daňové břemeno, které nese daňový subjekt, není nekonečně široké – ustanovení § 31 odst. 9 daň. ř. nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz nález Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod č. 130/1996 Sb. a jako nález č. 33 ve svazu 5. Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu). Z toho vyplývá, že zejména nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zaplaceno.

V posuzovaném případě stěžovatel zcela v souladu s právem objednal u dodavatele (společnosti F. ČR, a. s.) dodávku reklamních služeb s tím, že dodavateli ve smlouvě povolil provést dodávku též pomocí subdodavatelů. Podle informací, jež jsou obsahem soudního spisu, lze mít předběžně za to, že stěžovatel předložil (vedle dalších důkazů týkajících se smluvní a finančně-účetní stránky věci) takové důkazy o faktické realizaci dodávky reklamních služeb (zejména záběry reklam na místech, kde měly být umístěny), na základě nichž lze o jeho nároku na odpočet daně z přidané hodnoty rozhodnout, a že zároveň šetřením provedeným správcem daně (žalovaným) nevyšla zatím najevo žádná konkrétní skutečnost, z níž by plynulo, že reklamy byly dodány někým jiným než společností F. ČR, a. s. nebo jejími subdodavateli a že tedy mezi smlouvou o reklamě a propagaci mezi stěžovatelem a společností F. ČR, a. s. a skutečným objevením se reklam s logem stěžovatele na různých sportovních stadionech není vztah příčinné souvislosti; pochyby o tom a o povaze vztahů mezi společností F. ČR, a. s. a jejími subdodavateli zůstaly ke dni rozhodování Městského soudu v Praze v rovině pouhých úvah a nekonkrétních podezření. Za této situace nelze po stěžovateli požadovat, aby prokazoval, že subjekty, které reklamy se stěžovatelovým logem na stadionech fakticky umisťovaly, byly subdodavateli společnosti F. ČR, a. s. v jeho konkrétní zakázce, neboť on svoji důkazní povinnost podle § 31 odst. 9 daň. ř. ohledně realizace dodávky služby a ohledně jejího zaplacení splnil a navíc sám nemá žádnou zákonnou možnost, jak svého dodavatele či jeho subdodavatele přimět k tomu, aby mu poskytli dokumenty či jiné důkazní prostředky k prokázání, kteří z nich a v jaké míře se na dodávce služby podíleli; nemá dokonce ani zákonnou možnost získat od dodavatele informaci o okruhu jeho subdodavatelů a jejich eventuálních sekundárních subdodavatelů. Uvedenými zákonnými prostředky (viz zejm. § 15, § 16, § 43 daň. ř.) naopak disponuje správce daně (žalovaný), který v daném případě nese důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) daň. ř.

Žalovanému samozřejmě nic nebrání, aby pomocí prostředků, které mu zákon dává, prověřoval vzájemné vztahy mezi společností F. ČR, a. s. a jejími subdodavateli, nemůže však v důsledku tohoto prověřování bez jiného relevantního důvodu odkládat rozhodnutí ve věci nároku stěžovatele na vrácení odpočtu daně z přidané hodnoty, tím méně pak nad rámec doby přípustné podle pokynu D-144. Jednal-li tak žalovaný, je nutno jeho jednání považovat ve vztahu ke stěžovateli za nečinnost ve smyslu § 79 odst. 1 s. ř. s., protože nekonal (nerozhodl), třebaže tak učinit měl. Poukaz žalovaného na to, že lhůty podle pokynu D-144 byly dodrženy, neboť podle jeho čl. I. věty třetí se běh lhůt k uzavření vytýkacího řízení staví i po dobu dožádání uplatněného podle § 5 daň. ř., a to ode dne jeho odeslání do dne jeho vyřízení dožádaným správcem daně, není v daném případě správný, jakkoli nepochybně obecně platí. Dožádání totiž staví lhůty podle pokynu D-144 pro rozhodnutí ve věci určitého daňového subjektu pouze v případě, že se jedná o provedení takového úkonu v daňovém řízení, který je pro toto rozhodnutí nezbytný; nestaví tedy lhůty v případě, že dožádání má za cíl prověřit skutečnosti s tímto daňovým subjektem sice související, ovšem pro rozhodnutí v jeho věci nikoli nezbytné.

Z výše uvedeného vyplývá druhý dílčí závěr, a sice, že Městský soud v Praze nesprávně usoudil, že žalovaný nebyl nečinný, pokud vyvíjel činnost k ověření skutečností týkajících se vztahů mezi dodavatelem stěžovatele (společností F. ČR, a. s.) a jeho subdodavateli, jež souvisejí s plnění zakázky na zajištění reklamy pro stěžovatele.

Nejvyššímu správnímu soudu tedy nezbylo než rozsudek Městského soudu v Praze zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost stěžovatele byla důvodná,

když tento soud nesprávně posoudil právní otázku [§ 103 odst. 1 písm. a) in fine s. ř. s.]. Městský soud v Praze v novém rozhodnutí posoudí jednání žalovaného z hlediska souladu s pokynem D-144 v intencích právního názoru Nejvyššího správního soudu vyloženého výše, bude tedy tento pokyn považovat za právně závazný a nebude na skutečnost, že žalovaný prověřoval vzájemné vztahy mezi společností F. ČR, a. s. a jejími subdodavateli, pohlížet jako na účelné konání žalovaného ve vytýkacím řízení s žalobcem. Dožádání podle § 5 daň. ř. k ověření skutečností týkajících se vztahů mezi dodavatelem stěžovatele a jeho subdodavateli, jež související s plnění zakázky na zajištění reklamy pro stěžovatele, pak nebude Městský soud v Praze považovat za důvod pro stavění lhůt uvedených v pokynu D-144.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí Městského soudu v Praze a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V takovém případě rovněž Městský soud v Praze rozhodne v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 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 28. dubna 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu