



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 **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, za účasti **J. S.**, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 7. 2004, č. j. 30 Ca 24/2002 - 70,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 7. 2004, č. j. 30 Ca 24/2002 - 70, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 19. 12. 2001, č. j. FŘ-110/2999/2000-0107, jímž bylo zamítnuto odvolání J. S. (dále též „daňový subjekt“) proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno III (dále též „správce daně“) ze dne 29. 12. 1999, č. j. 154774/99/290911/0172, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 1997. Současně bylo rozhodnuto o povinnosti stěžovatele uhradit daňovému subjektu náklady řízení ve výši 4500 Kč. Krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil pro vady řízení, protože jím bylo završeno řízení, v němž nebyl zachován princip rovnosti zbraní. Soud stěžovateli především vytkl, že správce daně porušil ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), neboť z odůvodnění jeho rozhodnutí plyne, že se jako o důkazy opíral též o svědecké výpovědi, které nebyly pořízeny způsobem zákonem požadovaným, přičemž v průběhu řízení nebyl obstarán jiný důkaz (než výslech M. Č.), který by tvrzení daňového subjektu vyvracel. Takovéto pochybení (neumožnění daňovému subjektu, aby kladl svědkům otázky) pak nelze zhojit v průběhu odvolacího řízení, protože

oprávnění odvolacího orgánu odstraňovat vady řízení nebo výsledky daňového řízení doplňovat nelze vykládat tak, že by odvolací orgán (stěžovatel) mohl sám nebo prostřednictvím správce daně doplňovat výsledky daňového řízení a odstraňovat vady tohoto řízení v neomezeném rozsahu. Jako zcela nová skutečnost byla v odvolacím řízení stěžovatelem vypočtena dosažená průměrná obchodní přírážka, což je skutečnost, ke které se daňový subjekt v průběhu celého daňového řízení neměl možnost vyjádřit. V neposlední řadě Krajský soud v Brně poukázal na skutečnost, že rozhodnutí stěžovatele trpí logickým rozparem, když na jedné straně stěžovatel vytkl daňovému subjektu nevěrohodnost předkládaného účetnictví a jeho nepoužitelnost pro účely stanovení daňového základu, avšak současně i to, že nesplnil své povinnosti prokázat svá tvrzení.

Jako právní důvod včas podané kasační stížnosti stěžovatel uvedl ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel poukázal na skutečnost, že z jeho rozhodnutí je zřejmé, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno v daňovém řízení, tj. neprokázal, že jím vynaložené výdaje byly uskutečněny na nákup elektronického zboží od jím tvrzených konkrétních dodavatelů. Uvedl, že rozhodnutí krajského soudu je nesrozumitelné v odůvodnění, jehož obsahem je pouhá citace textu právní úpravy, resp. obecné konstatování o porušení příslušné právní úpravy. S některými žalobními body se pak soud nevypořádal vůbec. Stěžovatel dále zdůraznil, že se při svém rozhodování neopíral pouze o výpověď M. Č., naopak z ní nevycházel vůbec, nýbrž hodnotil řadu důkazů. Jestliže má soud za to, že daňovému subjektu nebylo umožněno účastnit se výslechu některých svědků, stěžovatel uvádí, že daňový subjekt byl o jejich výslechu řádně vyrozuměn. To, že svého práva nevyužil, nelze považovat za jeho porušení. Dle stěžovatele je odvolací řízení postaveno na apelačním principu, což mu umožňuje doplňovat nebo odstraňovat vady řízení. Proto i zopakování výslechu svědků dožádanými správci daně v odvolacím řízení, kdy o jejich konání byl daňový subjekt vyrozuměn, nelze považovat za doplnění daňového řízení týkající se rozsáhlého okruhu skutečností, kterými se správce daně nezabýval, ani skutečností natolik podstatných, že jejich zjištění rozhodující měrou ovlivní způsob stanovení daňové povinnosti. Uvedení obchodní přírážky u elektronického zboží v odůvodnění rozhodnutí stěžovatele, vypočtené z údajů daňového subjektu, nemělo jakýkoliv dopad na dodatečné vyměření daně a nelze je považovat za zcela novou skutečnost, jak uvádí krajský soud, protože se jedná pouze o matematický výpočet. Krajský soud dále dle stěžovatele pomínil úpravu ust. § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), kde je uvedeno, že daňově účinnými náklady jsou pouze ty, jejichž výši daňový subjekt prokáže. Samotné zjištění, že účetní doklady formálně odpovídají požadavkům předpisů o účetnictví, neprokazuje, že deklarovaný výdaj byl skutečně daňovým subjektem vynaložen. Proto daňový subjekt musí prokázat obě strany vztahu, tedy jak příjem, tak i výdaj. Stěžovatel ani správce daně nepopíral, že daňový subjekt elektronické zboží měl a prodával ho, ale z celého daňového řízení je zřejmé, že toto zboží nemohl nabýt tak, jak tvrdí a dokládá svým účetnictvím a dalšími důkazními prostředky. Stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci krajskému soudu zpět k dalšímu řízení.

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

Dne 16. 6. 1999 byla s daňovým subjektem zahájena daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997, ze které byla dne 23. 12. 1999 vyhotovena Zpráva o výsledku daňové kontroly. Na jejím základě byl dne 29. 12. 1999 vydán dodatečný platební výměr č. 990000670, č. j. 154774/99/290911/0172, kterým byla daňovému subjektu

doměřena daň ve výši 19 037 675 Kč. V rámci odvolacího řízení stěžovatel dne 15. 11. 2000 uložil správci daně doplnit výsledky řízení a odstranit vady řízení o blíže specifikované úkony (mimo jiných i provést veškeré výpovědi svědků za účasti daňového subjektu), neboť po prostudování odvolacího spisu zjistil, že správce daně při provádění důkazního řízení nepostupoval v souladu s ust. § 31 odst. 2, § 31 odst. 4 a § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Na základě doplněného řízení vydal stěžovatel rozhodnutí, které je předmětem soudního přezkumu.

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

Dle ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Zjistí-li odvolací orgán, že jsou splněny u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 2, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán.

Dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.

Podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků 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.

Pro spornou věc je klíčové posouzení řízení o odvolání v daňovém řízení ve smyslu možností, které má v rámci tohoto řízení odvolací orgán (v souzené věci stěžovatel). Jeho postup stanoví ust. § 50 zákona o správě daní a poplatků, když pro spornou věc je relevantní zejména odst. 3 citovaného ustanovení. Z jeho dikce je zřejmé, že v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Stěžovatel v předmětné věci využil možnosti, kterou mu dává zákon, a správci daně uložil doplnit výsledky řízení a odstranit vady řízení, přičemž mu k tomu stanovil lhůtu tří měsíců. Jak je zřejmé z výše uvedeného, stěžovatel postupoval zcela v souladu se zákonem. Nelze proto souhlasit s Krajským soudem v Brně, který tento jeho postup shledal nezákonným, když v odůvodnění svého rozhodnutí vyslovil, že odvolací orgán sám nebo prostřednictvím správce daně nemůže doplňovat výsledky daňového řízení a odstraňovat vady v neomezeném rozsahu. Takovéto omezení však v zákoně o správě daní a poplatků stanoveno není. Naopak ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků lze považovat za modifikaci obecné zásady dvouinstančnosti, která je typická pro správní řízení, která je, v případě, že jsou respektována ostatní procesní práva daňového subjektu, v zásadě přípustná. Tím spíše, že odvolacímu

orgánu je v odst. 4 citovaného ustanovení dána možnost použít přiměřeně i ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků, tedy vytýkácí řízení. Výše uvedené plně koresponduje s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 - 74, ve kterém je uvedeno, že „dospěje-li odvolací orgán po doplnění dokazování (§ 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků) k jinému právnímu posouzení, než ze kterého vyšel správce daně, seznámí s takovým posouzením řádně a včas daňový subjekt. Ten poté v souladu s ustanovením § 48 odst. 7 téhož zákona může ještě v průběhu odvolacího řízení doplňovat a pozměňovat údaje odvolání, formulovat nové námitky, případně doplnit, předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky, jež by novou právní kvalifikaci případně vyloučily. Nerespektuje-li odvolací orgán takový postup, porušuje zásadu dvojinstančnosti.“ Ze správního spisu je zřejmé, že daňový subjekt měl v průběhu odvolacího řízení možnost nahlížet do spisu a doplňovat své odvolání v závislosti na nových skutečnostech, které byly v odvolacím řízení zjištěny. Součástí správního spisu je tak mimo jiných i Protokol o ústním jednání ze dne 28. 2. 2001, při kterém byl daňovému subjektu poskytnut materiál a další informace v rámci odvolacího řízení, Protokol o ústním jednání ze dne 4. 5. 2001 o nahlížení daňového subjektu do spisu, či Sdělení o úkonech v daňovém řízení ze dne 8. 11. 2001 a 13. 11. 2001, ve kterých byl daňový subjekt upozorněn na možnost využít svého práva k nahlédnutí do spisu a seznámit se s důkazními prostředky, které správce daně získal v průběhu celého daňového řízení. Součástí spisu je i sedm doplnění odvolání daňového subjektu, a to ze dne 12.6. 2000, 8. 1. 2001, 23. 2. 2001, 24. 4. 2001, 7. 8. 2001, 14. 9. 2001 a 5. 12. 2001. Jak je tedy zřejmé, stěžovatel umožnil daňovému subjektu seznámit se se všemi zjištěními učiněnými v průběhu odvolacího řízení, přičemž daňový subjekt svých práv využil a k nově zjištěným skutečnostem se ve svých odvoláních vyjadřoval. Nedošlo tedy k porušení jeho práv stanovených mu zákonem o správě daní a poplatků. Proto daňové řízení tak, jak bylo vedeno stěžovatelem, probíhalo zcela v souladu se zákonem. Krajský soud v Brně tedy pochybil, jestliže k výše uvedenému postupu zaujal jiné právní stanovisko.

K dalším námitkám stěžovatele se Nejvyšší správní soud vyjádřil následovně. S ohledem na okolnost, že postup stěžovatele, který v rámci odvolacího řízení doplňoval předcházející řízení, shledal Nejvyšší správní soud zákonným, je nutno v rámci soudního řízení posoudit i důkazní prostředky, jež byly získány tímto způsobem. Je proto důvodná námitka stěžovatele rozporující tvrzení krajského soudu, že daňový subjekt unesl své důkazní břemeno. Ze správního spisu vyplývá, že daňový subjekt tvrdil, že uskutečnil určité obchodní transakce, tedy že nakoupil zboží od určitých dodavatelů. Avšak ze zjištění stěžovatele vyplynulo, že předmětní dodavatelé popřeli, že by měli s daňovým subjektem jakékoliv obchodní styky. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že výslechy dodavatelů, kteří v daňovém řízení vystupovali jako svědci, byly provedeny zákonným způsobem, když se jich zástupce daňového subjektu přímo zúčastnil, nebo mu bylo dáno na vědomí, že se výslech uskuteční. Jediným subjektem, jehož výslech se nepodařilo zopakovat tak, aby byl proveden v souladu s ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, byl výslech M. Č., avšak jak vyplývá z rozhodnutí stěžovatele, správní spis obsahoval dostatečné množství důkazních prostředků pro to, aby stěžovatel mohl zpochybnit tvrzení daňového subjektu i v případě tohoto dodavatele. Z výše uvedeného je zřejmé, že stěžovatel v průběhu odvolacího řízení vyvrátil tvrzení daňového subjektu, a proto došlo k přesunu důkazního břemene zpět na daňový subjekt. Ten ho však neunesl, neboť listiny, které předložil, a námitky, kterými polemizoval s výslechy svědků, neměly takovou důkazní sílu, aby mohly zvrátit zjištění učiněná stěžovatelem. Není proto správné tvrzení krajského soudu, že správce daně a stěžovatel nedostal povinností vyplývajícím z ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, naopak byl to daňový subjekt, kdo svým zákonným povinností nedostal. Daňový subjekt tedy neprokázal, že by nabyl zboží tak, jak tvrdil a dokládal svým

účetnictvím a dalšími důkazními prostředky. Nejvyšší správní soud proto zcela souhlasí se stěžovatelem, který nepopírá, že daňový subjekt zboží měl a prodával jej, avšak, protože nedoložil jeho původ, neuznal jej jako daňový výdaj. Lze jen zopakovat, že předložení účetních dokladů, které splňují všechny zákonem předepsané náležitosti, neznamená, že tyto doklady budou automaticky schopny doložit daňovým subjektem tvrzené skutečnosti, tedy v souzené věci snížit základ daně, neboť správce daně může v daňovém řízení podrobit skutečnosti tvrzené daňovým subjektem svému posouzení a vyhodnotit si je vlastním způsobem. Je pak na daňovém subjektu, aby správci daně prokázal pravdivost v dokladech tvrzených skutečností, tj. že nastala skutečnost, o které daňový subjekt účtuje ve svém účetnictví, což se však v souzené věci daňovému subjektu nepodařilo. I v tomto bodě je tedy kasační stížnost důvodná.

Posledním stížním bodem stěžovatele je jeho nesouhlas s tím, jak se krajský soud vypořádal s otázkou marže uvedené stěžovatelem v odůvodnění rozhodnutí, neboť se dle jeho názoru nejednalo o novou skutečnost, nýbrž o pouhý matematický výpočet, který byl konstatován pouze na dokreslení charakteru podnikání daňového subjektu. K tomuto Nejvyšší správní soud uvádí, že ačkoliv se v průběhu celého daňového řízení nemohl daňový subjekt k vypočtené marži vyjádřit, neměla tato skutečnost vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně, neboť důvod, pro který byla daňovému subjektu doměřena daň, nebyla výše obchodní přírážky, ale jiné skutečnosti v rozhodnutí uvedené, se kterými se daňový subjekt měl možnost v průběhu řízení seznámit a reagovat na ně. Nejednalo se tedy o takovou vadu, která by sama o sobě zakládala povinnost krajského soudu zrušit rozhodnutí stěžovatele.

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 jeho 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.

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

V Brně dne 28. února 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu