



**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. 4273/03/FR/130, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 3. 2005, čj. 30 Ca 262/2003-63,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 1075 Kč, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Kateřiny Tomkové, advokátky.**

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad Brno III (správce daně) vyzval dne 20. 2. 2003 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 daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2002 prokázal částky uvedené na řádcích 304, 305 a 444. Tuto povinnost měl žalobce splnit předložením záznamní povinnosti, daňových a účetních dokladů a ostatních dokladů souvisejících s tímto zdaňovacím obdobím. 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, 21. 2. 2003 a 26. 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 stanovil žalobci platebním výměrem ze dne 14. 5. 2003, čj. 100090/03/290912/5649, daň z přidané hodnoty za období prosinec 2002 ve výši nadměrného odpočtu 7557 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí správce daně odvoláním, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 21. 7. 2003, čj. 4273/03/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 toho, 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. Finanční transakce navíc tvoří dle zjištění žalovaného 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 262/2003-63, 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 I. stupně ze dne 12. 5. 2003. Rozhodnutí orgánu prvního stupně sice mělo v záhlaví datum 12. 5. 2003, avšak dále je zde uvedeno 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. 2. 2003 jako nezákonnou, protože neobsahuje jednoznačně a srozumitelně vyjádřené pochybnosti, které měl žalobce vyvrátit. Jestliže žalobce na výzvu přesto 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). Zpochybnil právní názor krajského soudu, podle něž již chyba v datu v označení

správného rozhodnutí I. stupně způsobuje jeho zmatečnost a nezákonnost; uvedl, že ostatní údaje v rozhodnutí postačují k jednoznačné identifikaci rozhodnutí, které bylo podrobena 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 u stěžovatele vznikly a jakým způsobem je může žalobce odstranit. Nadto bylo dle stěžovatele ze souvislostí zřejmé, že správce daně nepožaduje pouze prokázání správnosti matematických operací, ale prokázání nároku na vrácení nadměrného odpočtu DPH. Správce daně také nevyzýval žalobce pouze k předložení účetních evidencí, ale i ostatních dokladů souvisejících s tímto zdaňovacím obdobím. Konečně stěžovatel zpochybňuje tu část odůvodnění napadeného rozsudku, kterou je mu vytýkáno nerespektování práva seznámit se s provedenými důkazy a vyjádřit se k nim. Z odůvodnění rozsudku totiž není zřejmé, v čem krajský soud spatřoval tuto 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, a poukazuje také 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 nedostatcích v průběhu dokazování uvádí, že v rozporu se zákonem nebyl zástupce žalobce přítomen ústnímu jednání dne 11. 2. 2003.

Kasační stížnost není 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 prvního stupně v návěti výroku rozhodnutí o odvolání je zjevnou chybou v psaní. Tuto zjevnou nesprávnost nelze pokládat za důvod vyslovení nicotnosti rozhodnutí žalovaného, když jinak je rozhodnutí správního orgánu I. 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 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 je třeba opravit postupem uvedeným v § 56 odst. 3 d. ř. 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2003, čj. 6 A 12/2001-51, 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 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 těmto požadavkům neodpovídá*“. Nejvyšší správní soud - vycházející z citovaného názoru - dodává, že skutečnosti, které má daňový subjekt prokázat, musí být konkrétně specifikovány, jinak mu nemůže být přičítáno k tíži, že takové skutečnosti neprokázal, tj. neunesení důkazního břemene. Uvedení řádků v daňovém přiznání nemůže být v žádném případě považováno za specifikaci skutečností, které mají být prokazovány. Od daňového subjektu nemůže být spravedlivě požadováno, aby se sám dovítí, jaké pochybnosti může správce daně mít a jak mají být odstraněny.

Správce daně vyzval žalobce dne 20. 2. 2003, výzvou čj. 30436/03/290912/5649: „*vzhledem k tomu, že správce daně má pochybnosti, které se týkají možnosti krácení daňové povinnosti při uplatňování nadměrného odpočtu, prokažte správnost údajů uvedených v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2002 na řádcích 304, 305 a 444 předložením závažných povinností, daňových dokladů na vstupu a na výstupu, včetně účetní evidence a ostatních dokladů souvisejících s tímto zdaňovacím obdobím (např. smlouvy atd.)*“. Pochybnosti správce daně jsou vyjádřeny ve výzvě natolik obecně a neurčitě, že by bylo pouhou spekulací, zda mohl žalobce výzvě porozumět a zjistit „ze souvislosti“, jaké pochybnosti správce daně je třeba odstranit. Správce daně tak porušil svou povinnost, aby výzva podle § 43 d. ř. byla jasná, určitá a srozumitelná. Žalobci tím byla odňata možnost vyvrátit pochybnost správce daně předložením dalších důkazů. Tím správce daně zatížil řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.] a krajský soud proto správně k námitce uplatněné žalobcem ve správní žalobě rozhodnutí žalovaného zrušil.

Nejvyšší správní soud se zabýval rovněž poslední námitku stěžovatele. Podle krajského soudu nelze zjistit, na základě jakých důkazů žalovaný rozhodl, a při zjišťování skutkového stavu nepostupoval v souladu s 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 soud považoval za postižené uvedenými vadami. Tyto závěry krajského soudu je ale třeba chápat ve spojení se zjištěním, že výzva stěžovatele podle § 43 d. ř.

postrádala obligatorní zákonné náležitosti. Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu, podle kterého správce daně neposkytl žalobci nezbytnou možnost vyjádřit se k pochybnostem správce daně a vyvrátit je vlastními důkazy - pochybnosti správce daně mu totiž nebyly zákonem předepsaným způsobem sděleny. Závěry krajského soudu, tj. konstatování vad dokazování, proto v posuzovaném případě nezakládají nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Přestože Nejvyšší správní soud shledal důvodnou první námitku stěžovatele, týkající se nesprávného posouzení právní otázky o chybném datu správního rozhodnutí, ztotožnil se se závěrem krajského soudu, podle něž řízení vedoucí k vydání rozhodnutí stěžovatele bylo stíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Nejvyšší správní soud již dříve judikoval (v rozsudku publikovaném pod č. 781/2006 Sb. NSS): *„Nejvyšší správní soud řešil otázku procesního postupu za situace, kdy rozhodnutí správního orgánu bylo správně zrušeno, ovšem jeden z důvodů, pro které tak krajský soud učinil, neobstojí. V obdobné věci Nejvyšší správní soud rozhodl např. dne 16. 2. 2005 pod čj. 1 Afs 20/2004-51 takto: Zrušil-li krajský soud rozhodnutí správního orgánu pro nezákonnost a pro vady řízení, k zákonnosti rozhodnutí krajského soudu postačuje, byl-li dán některý ze zákonných důvodů pro takové rozhodnutí. Nejde o situaci zcela totožnou s daným případem, ovšem procesní situace a problémy spojené s jejím řešením jsou shodné. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku vyšel z názoru, že předmětem posouzení v řízení o kasační stížnosti je opodstatněnost výroku rozhodnutí krajského soudu. Důvodem ke zrušení rozsudku by pak byla skutečnost, kdy by žádný z důvodů, pro které soud rozhodnutí správního orgánu zrušil, nebyl důvodem zákonným, popř. jiná skutečnost, pro kterou by rozsudek neobstál.“* V nyní posuzované věci, přes důvodnost jedné z kasačních námitek, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), protože krajský soud správně zrušil rozhodnutí stěžovatele pro vady správního řízení.

Procesně úspěšnému žalobci byla přiznána náhrada nákladů za řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Náklady žalobce se skládají z nákladů právního zastoupení advokátem (jeden úkon právní služby, tj. vyjádření ke kasační stížnosti, o tarifní hodnotě 25 000 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném do 31. 8. 2006], což činí 1000 Kč [§ 7 citovaného předpisu]), a dále náhrady hotových výdajů ve výši 75 Kč (§ 13 odst. 3 citovaného předpisu).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 3. května 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu