



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiskové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně společnosti **ERCÉ, akciová společnost**, se sídlem Ústí nad Labem, Železničářská 19, zastoupené JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem v Litoměřicích, Zítkova 9, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 8. 2004, č. j. 10448-1999/120/04, č. j. 10448-2000/120/04 a č. j. 10448-2001/120/04 (ve znění rozhodnutí ze dne 2. 9. 2004, č. j. 10448-2001/oprava/120/04), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 1. 2006, č. j. 15 Ca 208/2004 - 45,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Shora uvedenými rozhodnutími žalovaného byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem v Ústí nad Labem dne 29. 3. 2004 pod č. j. 74028/04/214913/6740, 74215/04/214913/6740 a č. j. 74151/04/214913/6740, kterými jí byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999, 2000 a 2001, ve výši 150 150 Kč, 315 890 Kč a 386 570 Kč. Tato rozhodnutí napadala žalobkyně u Krajského soudu v Ústí nad Labem

žalobou, kterou se domáhala jejich zrušení. Krajský soud svým rozsudkem ze dne 18. 1. 2006, č. j. 15 Ca 208/2004 - 45 žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V odůvodnění svého rozsudku se krajský soud zabýval žalobní námitkou, dle které žalobkyně neměla důkazní povinnost prokazovat na výzvu správce daně skutečnosti obecně známé, či známé správci daně z jeho činnosti, konkrétně důvody rozdílů mezi souhrnem přijatých zdanitelných plnění vykázaných v přiznání k dani z přidané hodnoty a uplatněnými daňovými výdaji při stanovení daně z příjmů právnických osob. Zde krajský soud uvedl, že pouze z důvodu, že se rozdílné údaje týkaly dvou druhů daní, přičemž daňové zákony (zákon o dani z přidané hodnoty a zákon o daních z příjmů) na sebe nenavazují, nelze zjištěné rozdíly, respektive jejich důvody, považovat za obecně známé či známé správci daně. Odkázal v této souvislosti na ust. § 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), § 31 odst. 9 daňového řádu a § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), z nichž vyplývá, že výdaje lze považovat za daňově uznatelné jen za situace, kdy jejich existenci prokáže daňový subjekt. Žalobkyni tedy v tomto směru tížilo důkazní břemeno; i přes výzvy správce daně však důvodnost rozdílu mezi daňově uznatelnými náklady vykázanými u daně z příjmů a přijatými zdanitelnými plněními u daně z přidané hodnoty neprokázala. Dle odůvodnění rozsudku krajský soud nepřiznal důvodnost ani dalším žalobním námitkám namítajícím porušení ust. § 48 odst. 5 daňového řádu (z důvodu nevyzvání žalobkyně k odstranění vad podaného odvolání), ust. § 50 odst. 6 daňového řádu (dle žaloby nemělo být dle tohoto ustanovení rozhodováno, neboť daň byla stanovena dle pomůcek) a ust. § 32 odst. 7 daňového řádu (z důvodů tvrzeného nezohlednění absence jedné ze základních náležitostí daňového rozhodnutí). Ve zbytku odůvodnění se krajský soud vyslovil též k důvodům, pro které neakceptoval žalobkyni navržený výslech pracovníka správce daně Bc. D., který měl dle žaloby potvrdit, že správci daně jsou skutečnosti o rozdílech mezi přijatými zdanitelnými plněními u daně z přidané hodnoty a daňovými výdaji u daně z příjmů právnických osob známé z jeho činnosti. V této otázce se krajský soud odkázal na ustanovení § 75 odst. 1 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), dle kterého je pro soud ve správním soudnictví rozhodující objektivně existující skutkový stav v době vydání napadeného rozhodnutí, přičemž ve správním řízení takový důkaz navržen nebyl. Navíc, dle názoru krajského soudu, pro posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného z hlediska žalobních námitek by provedení tohoto důkazního prostředku nesloužilo k dalšímu objasnění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně.

Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností opírající se o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. Pokud jde o namítané nesprávné právní hodnocení věci [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], stěžovatelka uvedla, že jakkoli je správce daně povinen vycházet při rozhodování z dostatečně zjištěného skutkového stavu věci (§ 31 odst. 2 daňového řádu), z ust. § 31 odst. 3 tohoto zákona vyplývá, že skutečnosti obecně známé nebo známé správci daně z jeho činnosti není třeba prokazovat. V těchto případech tedy daňový subjekt nestíhá důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zmiňovaného zákona. O takovou situaci jde i v případě zjištěného rozdílu mezi přijatými zdanitelnými plněními vykázanými v přiznáních k dani z přidané hodnoty a uplatněnými daňovými výdaji při stanovení základu daně z příjmů právnických osob, kde je správci daně známo, že jím vyčíslené rozdíly mají svůj původ v rozdílných předmětech obou daní. Vzniklé rozdíly tak mohou být vyvolány osvobozením od daně z přidané hodnoty, pořízením uplatněného daňového výdaje od osoby, která není plátcem daně z přidané hodnoty, nebo tím, že plátcem daně z přidané hodnoty

nevyužije svého práva uplatnit nárok na daňový odpočet. Předmětné rozdíly přitom nejsou skutečností rozhodnou pro správné stanovení daně z příjmů právnických osob, neboť vznikají bez dalšího rozdílnou úpravou hmotněprávních předpisů daňového práva. Kasační důvod vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. stěžovatelka spojuje s neprovedením navrhovaného důkazu výsledkem svědka Bc. D. Dle jejího názoru jde o vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci uvedl, že krajský soud posoudil věc po právní stránce zcela odpovídajícím způsobem. Jakkoli rozdíly ve výkaze zisků a ztrát u daně z příjmů právnických osob a v přiznáních podaných k dani z přidané hodnoty mohly vyplývat z charakteru obou hmotněprávních předpisů, neznamená to, že by stěžovatelka neměla povinnost tyto rozdíly správci daně vysvětlit a prokázat. Stěžovatelka toto důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 9 daňového řádu a § 24 zákona o daních z příjmů v tomto směru částečně neunesla ačkoli ji k tomu byla poskytnuta dostatečná lhůta. Pokud jde o kasační stížnosti namítané procesní pochybení v řízení před krajským soudem, žalovaný uvedl, že navrhovaný výsledek svědka měl podepřít argumentaci stěžovatelky dle které důvod předmětného rozdílu musel být správcem daně (respektive jeho pracovníkům) z úřední činnosti znám. K tomu žalovaný uvedl, že pokud krajský soud naznal, že tyto rozdíly nelze za skutečnosti známé obecně či správcem daně z jeho činnosti považovat, zcela logicky pak nepovažoval provedení tohoto důkazního prostředku za potřebné. Ze všech uvedených důvodů proto žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatelce lze přisvědčit v její interpretaci vztahu mezi ustanoveními § 31 odst. 3 a 31 odst. 9 daňového řádu. Je skutečností, že správce daně má při stanovení daňové povinnosti povinnost vycházet ze spolehlivě zjištěného skutkového stavu věci (§ 31 odst. 2 daňového řádu). Prokazování všech skutečností, které je povinen daňový subjekt uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, přitom leží na daňovém subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Uvedené ovšem platí pouze v případě skutečností, které jsou předmětem dokazování v daňovém řízení; z ustanovení § 31 odst. 3 daňového řádu přitom zcela jednoznačně vyplývá, že *skutečnosti obecně známé nebo známé správcem daně z jeho činnosti* předmětem dokazování nejsou. Jinými slovy: tyto skutečnosti musí být správcem daně zohledněny *ex officio*; daňový subjekt v tomto případě důkazní břemeno netíží.

Na této premise je vystavěna veškerá argumentace stěžovatelky, neboť ta se koncentruje do tvrzení, že správcem daně zjištěný rozdíl ve výkaze zisků a ztrát u daně z příjmů právnických osob a v podaných přiznáních k dani z přidané hodnoty plyne z možností daných daňovou legislativou a jde tedy právě o případ skutečností obecně známých, respektive známých správcem daně z jeho úřední činnosti. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Jakkoli lze totiž v rovině obecné připustit, že důvody popsaného rozdílu mohou skutečně vyplývat z rozdílné hmotněprávní úpravy daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob (a mezi přiznanou daní z přidané hodnoty a daní z příjmů nemusí nutně existovat faktický rozpor), nelze bez dalšího uzavřít,

že jde o skutečnosti podřaditelné pod ust. § 31 odst. 3 daňového řádu. Jak ostatně i sama stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, důvodů pro které se výdaj daňově uznatelný u daně z příjmů právnických osob nemusí vůbec projevit u daně z přidané hodnoty, může být celá řada (zdanitelné plnění mohlo být například přijato od osoby, která nebyla plátcem daně z přidané hodnoty, daň z přidané hodnoty na vstupu mohla být stěžovatelkou uplatněna v jiném zdaňovacím období a pod.). Za této situace proto bylo na stěžovatelce, aby tyto jednotlivé případy na výzvu správce daně identifikovala a uvedla, o který z případů vzniklého rozdílu se jedná. Zcela evidentně lze tedy za skutečnost správci daně obecně známou považovat znalost vztahů hmotněprávní daňové legislativy; na daňovém subjektu (stěžovatelce) však bylo, jednotlivé skutkové případy spadající do shora popsaného právního rámce popsat. V tomto smyslu bylo ostatně i v průběhu daňového řízení postupováno. Stěžovatelka před správcem daně zjištěný rozpor odůvodňovala existencí plnění přijatých od subjektů, kteří nejsou plátcem daně z přidané hodnoty a případy, které správci daně skutečně doložila (faktury vystavené firmou B. R.), vedly posléze ke snížení původně neuznaných nákladů u daně z příjmů právnických osob. Je tedy zřejmé, že tyto skutečnosti musejí být (a také byly) předmětem dokazování a nebylo lze je tedy podřadit pod případy uvedené v § 31 odst. 3 daňového řádu. Jestliže krajský soud dospěl ke stejnému právnímu závěru, posoudil věc po právní stránce zcela správně.

Jen pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že si je plně vědom situace stěžovatelky, která jednotlivé obchodní případy, na něž se obecně v řízení před správcem daně odkazovala (viz zejména vyjádření doručené správci daně dne 23. 5. 2003), nebyla schopna doložit odpovídajícími daňovými doklady z důvodů jejich zničení živelní událostí. Tento fakt však důvody zjištěného rozdílu neposouvá do roviny skutečností, které není třeba dokazovat. Stěžovatelka i v těchto případech byla zatížena důkazním břemenem prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, jak to vyplývá z výše již opakovaně zmiňovaného § 31 odst. 9 daňového řádu. Tato povinnost je v zákoně definována jako objektivní (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 327/2004 Sb. NSS).

Pokud se dále týká tvrzené existence kasačního důvodu vyplývajícího z § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., formulaci tohoto stížního bodu v kasační stížnosti považuje Nejvyšší správní soud neurčitou. Stěžovatelka fakticky bez dalšího označila postup krajského soudu, který navržený důkaz výslechu svědka neprovedl, za vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Neuvedla však, jaká konkrétní skutková zjištění měla z provedení tohoto důkazního prostředku rezultovat a jaký vliv by takto doplněný skutkový stav měl mít na právní hodnocení věci. Takto formulovaná námitka (reprodukuje fakticky jen text zákona) není bez dalšího meritorně projednatelná (viz např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 74, přístupný na www.nssoud.cz). Nelze navíc přehlédnout, že je věcí soudu, zda navržený důkaz provede či nikoli (§ 52 odst. 1 s. ř. s.), přičemž je však vždy jeho povinností vyjádřit se k navrhovaným důkazům v odůvodnění svého rozhodnutí. Této své povinnosti krajský soud v odůvodnění svého rozsudku (na str. 6, v odstavci druhém) bezezbytku dostal.

Ze všech výše uvedených důvodů tedy Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než konstatovat, že kasační stížnost není důvodná. V souladu s ust. § 110 odst. 1, větou druhou s. ř. s. ji proto rozsudkem zamítl.

Výrok o náhradě nákladů tohoto řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, větu první s. ř. s., ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. Dle ustanovení prvně zmiňovaného nestanoví-li tento zákon

jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. V případě procesně úspěšného účastníka - žalovaného, nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady převyšující jeho obvyklé administrativní výdaje vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 29. listopadu 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu