



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **H., s. r. o.**, zastoupeného Mgr. Petrem Melicharem, advokátem se sídlem v Jihlavě, Fritzova 2, za účasti **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 10. 2006, č. j. 29 Ca 214/2005 - 38,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 10. 2006, č. j. 29 Ca 214/2005 – 38, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 27. 10. 2006, č. j. 29 Ca 214/2005 - 38 zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 22. 7. 2005, č. j. 7579/04/FŘ 130, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Jihlavě ze dne 30. 4. 2004, č. j. 69781/04/314911/3062, jímž byla stěžovateli vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2000 ve výši 22 752 Kč. Krajský soud se neztotožnil s námitkou stěžovatele, že v rámci daňového řízení došlo k faktické kontrole zahájené výzvou správce daně ze dne 18. 9. 2000, č. j. 89358/00/314911/0947, protože postrádala základní náležitost, která podle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, tj. sdělení konkrétních pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Z tohoto důvodu nemohlo pro neplatnost uvedené výzvy ani dojít k zahájení vytýkacího řízení, ani k zahájení faktické daňové kontroly. Nedošlo tudíž ani k porušení ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), neboť pokud nebyla prováděna daňová kontrola, neměl správce daně povinnost zpracovat o jejím výsledku zprávu a tuto projednat s daňovým subjektem. Vzhledem k tomu, že krajský soud vyloučil, že by vytykáací řízení, popř. daňová kontrola, byly platně zahájeny dne 18. 9. 2000, tudíž prekluzivní lhůta nezačala běžet od 1. 1. 2001 a neskončila dnem 31. 12. 2003. Úkonem směřujícím k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení byl protokol o ústním jednání ze dne 11. 9. 2000, č. j. 87490/00/314933/0120 a nová tříletá promlčecí lhůta by ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků proto uplynula posledním dnem roku 2003. V mezidobí však správce daně vydal výzvy ve smyslu ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků ze dne 1. 9. a 27. 11. 2003, které byly stěžovateli doručeny dne 18. 9. 2003 a 1. 12. 2003. Došlo tak k opětovnému zahájení běhu tříleté prekluzivní lhůty od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven (31. 12. 2003). Krajský soud poukázal i na to, že finanční ředitelství se v odůvodnění svého rozhodnutí dostatečným způsobem zabývalo přenosem důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, a proto není opodstatněná námitka o porušení ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatel v rámci provádění rozsáhlého důkazního řízení neunesl důkazní břemeno, a proto případná, víceméně nepodstatná, zjištění dožádaného správce daně nebyla pro věc rozhodující. Posléze pak krajský soud dovodil, že aplikace ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nebyla možná, neboť se vyměřená daň odchylovala od daně uvedené v daňovém přiznání a správce daně vedl ve věci vytykáací řízení ve smyslu ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků. Pokud pak jde o stěžovatelem krajskému soudu předloženou listinu „Záznam o provedené kontrole“ vyhotovenou dne 1. 2. 2000 Celním úřadem Nymburk, krajský soud uvedl, že povinností stěžovatele bylo důkazní návrhy k prokázání tvrzených skutečností předkládat již v rámci daňového řízení.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti stěžovatel namítal, že na výzvu ze dne 18. 9. 2000, byť nebyla dostatečně srozumitelná, reagoval a vzhledem k tomu, že před jejím vydáním a doručením byl sepsán protokol o místním šetření, má za to, že u něj probíhala daňová kontrola. V této souvislosti poukázal na právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 - 60. Platební výměr ze dne 30. 4. 2004, č. j. 69781/04/314911/3062 byl proto vydán již po uplynutí prekluzivní lhůty (dne 31. 12. 2003) ve smyslu ustanovení § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků. Pokud by totiž bylo protokolem o ústním jednání ze dne 11. 9. 2000 zahájeno vyměřovací řízení ve věci podaného daňového přiznání, potom nemohou být výzvy ze dne 1. 9. a 27. 11. 2003 úkony ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, jejichž vydáním došlo k opětovnému zahájení běhu tříleté promlčecí lhůty. Nejvyšší správní soud totiž vyslovil v rozsudku ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, závěr, že bylo-li již vyměřovací řízení jednou zahájeno, pak žádný další úkon až do doručení pravomocného rozhodnutí o vyměření daně nemá důsledky podle citovaného ustanovení. Vzniká též otázka, zda výzva podle ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků je vůbec úkonem směřujícím k vyměření daně. Jde totiž o úkon směřující k odstranění případných pochybností správce daně a nikoliv k vyměření daně. Stěžovatel má za to, že správcem daně vydané výzvy ze dne 1. 9. a 27. 11. 2003 nebyly úkonem, který by přerušoval běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně, a proto daň byla vyměřena po uplynutí této lhůty. Na vydané výzvy stěžovatel vždy řádně reagoval a předkládal dostatečné důkazní prostředky, které jsou uvedeny v ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků i v ustanovení § 19 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (povinné evidence a doklady

k nim, daňové doklady, faktury, doklady o zaplacení, jednotné celní deklarace i další doklady, smlouvy a doklady o přepravě). Navíc výslovně vyzval správce daně ke sdělení případných dalších pochybností. Jelikož mu správce žádné další pochybnosti nesdělil, měl oprávněně za to, že svoji důkazní povinnost splnil. Finanční ředitelství se řádně nevypořádalo ani s námitkou, že se důkazní břemeno přesunulo na správce daně a že správce daně nesplněním své důkazní povinnosti postupoval v rozporu s ustanovením § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Tím finanční ředitelství porušilo ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Pokud pak krajský soud v odůvodnění svého rozsudku odkázal na odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství, ale sám neuvedl konkrétní důvody, z nichž by vyplývalo, že stěžovatel své důkazní povinnosti nedostál, dopustil se pochybení, které má za následek nepřezkoumatelnost rozsudku. Neodpovídá skutečnosti tvrzení krajského soudu, že jako daňový subjekt neuvedl, se kterými zjištěními nebyl seznámen. Všechna tato zjištění jsou totiž uvedena v žalobě, v níž namítá, že postup Finančního úřadu v Nymburce (správce daně dodavatele) byl v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a že závěr tohoto správce daně je zjevně účelový a v rozporu s důkazními prostředky, které jako daňový subjekt předložil (zjištění, se kterými nebyl seznámen i vyjmenoval). Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovilo nesouhlas s argumenty stěžovatele. O daňovou kontrolu se nemohlo jednat právě z toho důvodu, že výzva ze dne 18. 9. 2000 byla neplatná. Krajský soud v rozsudku ostatně uvedl, že předmětnou výzvou nedošlo k zahájení vytýkácího řízení, ani k zahájení faktické daňové kontroly. Pokyn Ministerstva financí D-144 není obecně závaznou právní normou a navíc zde se jednalo o velmi složitý případ s mezinárodním prvkem. Argument konkludentního vyměření podle ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků byl uveden až v žalobě, tudíž se jím v odvolacím řízení nemohl odvolací orgán ani zabývat. Výzvy ze dne 1. 9. a 27. 11. 2003, jako úkony podle ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, byly krajským soudem posouzeny správně a argument pomocí rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 69/20004 nelze v této věci akceptovat. Tento rozsudek se vztahuje výhradně k obnovení běhu lhůty pro vyměření při provádění daňové kontroly a o tu se v tomto případě nejednalo. Správcem daně byly stěžovateli sděleny konkrétní pochybnosti i důvody rozdílu mezi daní přiznanou a vyměřenou a bylo na stěžovateli, jaké důkazní prostředky správci daně předloží (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). Správce daně pak ve smyslu ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků zjišťuje skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku nejenže odkázal na odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství (str. 6, 7, 8 a 10), ale zároveň se na str. 10 až 12 rozsudku podrobně vyjádřil i k námitkám stěžovatele. V případě využití sdělení Finančního úřadu v Nymburce jako důkazního prostředku se jednalo o důkazní prostředek z jiného daňového řízení, které s daňovým řízením stěžovatele pouze souvisí, a v tomto řízení proto nebylo třeba vyslechnout stěžovatele jako svědka. Skutečnost, že by stěžovatel pro zahraničního odběratele vydal faktury za podstatně menší cenu, než jaké předložil celním a finančním orgánům, nebyla v průběhu žádného řízení prokázána. Finanční ředitelství poukázalo na to, že krajský soud zdůraznil, že ve věci bylo provedeno rozsáhlé důkazní řízení a zjištění získaná od Finančního úřadu v Nymburce nebyla podstatná z hlediska skutečnosti, že stěžovateli se nepodařilo unést důkazní břemeno. Finanční ředitelství proto 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.

Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku zřejmé, proč krajský soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce uvedenou v žalobě a proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, je takové rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na niž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, uveřejněný pod č. 689/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).

Pokud stěžovatel v žalobě namítal, že u něho byla provedena faktická daňová kontrola, krajský soud sice vyslovil názor, že výzva ze dne 18. 9. 2000 byla ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků neplatná, a proto nedošlo ani k platnému zahájení vytýkacího řízení, ani k zahájení faktické daňové kontroly, ale tímto se s touto žalobní námitkou řádně nevypořádal. Krajský soud se totiž vůbec nezabýval tím, jaké řízení vlastně u stěžovatele proběhlo. Objasnění charakteru tohoto řízení má přitom zásadní význam pro posouzení, na základě jakého řízení byl platební výměr ze dne 30. 4. 2004, č. j. 69781/04/314911/3062 vydán a zda byl vůbec vydán ještě před uplynutím prekluzivní lhůty. Tato okolnost je přitom klíčová i pro posouzení další stížní námitky týkající se okamžiku namítaného uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření DPH. Z těchto důvodů je proto rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. pro nedostatek důvodů.

K zásadní žalobní námitce, že předmětným platebním výměrem byla stěžovateli vyměřena DPH po uplynutí prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné poukázat na to, že z rozsudku krajského soudu není zřejmé, na základě jakých úvah dospěl k závěru, že úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení podle ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je protokol o ústním jednání ze dne 11. 9. 2000, č. j. 87490/00/314933/0120. Nejvyšší správní soud proto s poukazem na ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je v tomto směru nepřezkoumatelný, i když tato námitka nebyla stěžovatelem výslovně uplatněna.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem, pokud namítá, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný i ohledně posouzení důvodnosti některých žalobních námitek (přesun důkazního břemene podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, vytýkaný postup v rozporu s ustanovením § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, řádné reakce stěžovatele na výzvy správce daně). Je tomu tak proto, že krajský soud pouze odkázal v uvedeném směru na odůvodnění napadeného správního rozhodnutí, ačkoliv z odůvodnění rozsudku krajského soudu musí být jednoznačně zřejmé, jakými úvahami byl veden při hodnocení postupu správce daně i finančního ředitelství. I proto je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud nepovažuje za opodstatněnou stížní námitku, že krajský soud nesprávně v rozsudku uvedl, že v žalobě nebyly obsaženy konkrétní skutečnosti (důkazní

prostředky), s nimiž neměl být stěžovatel v daňovém řízení seznámen. Z podané žaloby je totiž zřejmé, že stěžovatel tyto důkazní prostředky skutečně řádně nespecifikoval, když jednoznačně neuvedl, které konkrétní důkazy považuje za relevantní k prokázání tvrzené nezákonnosti. Pokud tedy krajský soud dovodil, že stěžovatel konkrétně neuvedl, se kterými důkazními prostředky neměl být v průběhu řízení seznámen, je tento právní závěr zcela důvodný.

Opodstatněná není též stížní námitka, že krajský soud nesprávně posoudil otázku délky trvání vytykácího řízení, protože lhůta uvedená v pokynu Ministerstva financí D-144 není právně závazná a protože podstatou žalobní námitky nebylo nedodržení interní lhůty jako vada řízení před správními orgány, jak uvedl i krajský soud, nýbrž námitka konkludentního stanovení daně. S touto námitkou se pak krajský soud dostatečně vypořádal.

Nejvyšší správní soud proto z důvodů výše uvedených napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V dalším řízení bude na krajském soudu, aby se znovu zabýval žalobními námitkami a náležitým způsobem se vypořádal zejména s námitkami stěžovatele týkajícími se provedení faktické daňové kontroly, vyměření DPH po uplynutí prekluzivní lhůty, přesunu důkazního břemene, reakce stěžovatele na výzvy správce daně, postupu podle ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, ale i s dalšími žalobními námitkami.

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. je krajský soud názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 13. září 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu