



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **OBAL CENTRUM s. r. o.**, se sídlem Veská 35, Sezemice, zastoupeného JUDr. Milanem Novákem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2006, čj. 1743/120/2006, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 6. 2007, čj. 31 Ca 232/2006 - 57,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 6. 2007, čj. 31 Ca 232/2006 - 57, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 9. 2006, čj. 1743/120/2006, zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Pardubicích (správce daně) ze dne 19. 10. 2005, čj. 180985/05/248912/3009, kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 648 210 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který rozsudkem ze dne 21. 6. 2007, čj. 31 Ca 232/2006 - 57, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud uvedl, že žalovaný při vydání žalobou napadeného rozhodnutí nedostal požadavkům daňového řádu, a to v případě výsledku svědků A. J. a P. F. Žalovaný k odvolací námitce, že správce daně bezdůvodně neakceptoval navržené důkazy, v napadeném rozhodnutí uvedl, že návrh na výslech jmenované svědkyně nebyl odmítnut, ale nepodařilo se doručit zásilku na její adresu a správce daně proto nemohl výslech provést. Krajský soud tomuto postupu nepřisvědčil s tím, že daňový řád ukládá správci daně co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Správce daně přitom není povinen provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, pokud nejsou s to prokázat sporné

skutečnosti. V posuzované věci správce daně neodepřel navrhovaný důkaz, zařadil jej tedy mezi důkazní prostředky ve smyslu § 31 odst. 4 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a jako s takovým s ním začal nakládat. Důkazní řízení však ukončil z technických důvodů, když mu byla zásilka jako nedoručitelná vrácena. Takový postup daňový řád nepřipouští. Rozhodl-li se správce daně provést důkaz, protože by mohl přispět ke zjištění rozhodných skutečností, bylo jeho povinností jej provést. Navíc pokud správce daně výslech svědkyně neprovedl, nemohl mít k dispozici všechny důkazy pro rozhodnutí ve věci samé.

Stejným nedostatkem trpí podle krajského soudu neprovedení dalšího důkazního prostředku, a to výpovědi svědka P. F. I zde se krajský soud ztotožnil s námitkou žalobce, že správce daně má dostatek prostředků k tomu, aby zjistil adresu či totožnost svědka, příp. aby zajistil jeho předvedení a dosáhl tak provedení důkazu. Pokud správce daně učiní kroky k provedení navrženého důkazu, je v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, aby upustil od jeho provedení pouze proto, že se svědek na žalobcem uvedené adrese nezdržuje. Správce daně postupoval nezákonně, když provedl hodnocení důkazů bez uvedených výpovědí.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Krajský soud se podle stěžovatele nezabýval tím, proč výsledky navržených svědků nemohly být provedeny, a tím, že i bez těchto výsledků byl správce daně schopen provést hodnocení skutkového stavu z daňového hlediska.

Stěžovatel tvrdil, že žalobce uvedl jméno A. J. v souvislosti s uskutečněním reklamy na webových stránkách v roce 2000 ve svém podání ze dne 18. 10. 2004 a navrhl provedení jejího výsledku (bez bližší identifikace). Správce daně návrh žalobce neodmítl a vyzval ho k uvedení nezaměnitelné identifikace této svědkyně a sdělení, co podstatného může sdělit k předmětu daňového řízení. Žalobce poté oznámil správci daně adresu A. J. a sdělil, že její výpověď má potvrdit, že vytvořila webové stránky pro žalobce a umístila je na internetu. K ověření správnosti identifikace A. J. a ke sdělení její adresy správce daně na návrh žalobce vyzval Jaroslava Šulce, jednatele společnosti MARK PROFI&MILITECH, s. r. o., která měla pro žalobce předmětnou službu provést. Tuto výzvu Jaroslav Šulc převzal, ale nereagoval na ni. Správce daně rovněž vyhotovil záznam ze systému ADIS, který mu ze seznamu poplatníků vyhledal 33 osob jménem A. J. Bez znalosti rodného čísla svědkyně, popř. data jejího narození, si správce daně nemohl ověřit její adresu ani v Centrální evidenci obyvatel. Správce daně proto zaslal A. J. výzvu k součinnosti na adresu, kterou uvedl žalobce, pošta však vrátila zásilku s tím, že adresát je na uvedené adrese neznámý. Vzhledem k tomu, že správce daně neměl k dispozici další identifikační údaje, nemohl provést svědeckou výpověď navrženou žalobcem a tuto skutečnost písemně oznámil žalobci. Žalobce ani po obdržení oznámení nezajistil k jím navrženému důkaznímu prostředku bližší identifikační údaje navrhované svědkyně. Stěžovatel zdůraznil, že důkazní břemeno v daňovém řízení nesl žalobce (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Ten k prokázání provedení služby – reklamy na webových stránkách, navrhl výslech A. J., kterou dostatečně neidentifikoval, a to ani poté, kdy mu správce daně oznámil, že na jím uvedené adrese není svědkyně známa. Nelze přičítat k tíži správci daně, že se mu z objektivních důvodů nepodařilo provést výslech. V této souvislosti stěžovatel odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2004, čj. 3 Afs 1/2003 - 101, a ze dne 26. 6. 2007, čj. 8 Afs 65/2005 - 79.

K výslechu svědka P. F., který měl podle žalobce pronajmout společnost MARK PROFI&MILITECH, s. r. o. kopírovací stroj na tisk letáků pro žalobce, stěžovatel uvedl, že správce daně návrh na výslech svědka přijal. Písemně vyzval svědka, aby se dostavil k podání výpovědi, nicméně zásilka byla poštou vrácena s tím, že se adresát na uvedené adrese již nezdržuje a odstěhoval se bez udání adresy. Skutečný pobyt navrženého svědka tedy není znám, neboť žalobce jeho novou adresu správci daně nesdělil a na dokladech předložených Jaroslavem Šulcem dne 15. 12. 2003, ve výpisu z Centrální evidence obyvatel a v obchodním

rejstříku je uvedena pouze adresa, na které se již nezdržuje. Tuto skutečnost správce daně písemně oznámil žalobci, který na to nijak nereagoval. I v této souvislosti stěžovatel zdůraznil, že důkazní břemeno v daňovém řízení nesl žalobce (§ 31 odst. 9 daňového řádu). V průběhu náročného důkazního řízení vyšly najevo skutečnosti, na jejichž základě mohl správce daně provést hodnocení skutkového stavu z daňového hlediska, a to i bez výslechu P. F., k těmto skutečnostem popsáním ve Zprávě o daňové kontrole a v rozhodnutí stěžovatele však krajský soud nepřihlédl.

Žalobce se ztotožnil s odůvodněním rozsudku krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Vytkl stěžovateli, že teprve v kasační stížnosti uvedl informaci, podle níž správce daně zjistil, že obdobná argumentace o tisku letáku na tiskárně P. F. byla použita při daňových kontrolách u pěti dalších daňových subjektů. S touto skutečností ani s žádnými důkazy k ní nebyl žalobce v průběhu daňového řízení seznámen. Dále namítl, že kasační stížnost byla podána osobou neoprávněnou, neboť nebyla podána ani k tomu pověřeným zaměstnancem, ani statutárním orgánem. Stěžovatel tak obešel § 105 odst. 2 s. ř. s., přičemž tato vada nemůže být v dalším průběhu řízení odstraněna.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti, především zda byla podána osobou neoprávněnou, jak tvrdil žalobce. Uzavřel přitom, že kasační stížnost má všechny náležitosti stanovené v § 106 odst. 1 s. ř. s. za použití § 37 odst. 3 s. ř. s. Nestanoví-li zvláštní zákon jinak, jedná podle § 33 odst. 5 s. ř. s. za správní orgán jeho vedoucí, popřípadě jiná osoba k tomu oprávněná podle vnitřních předpisů. Kasační stížnost byla podána a podepsána Ing. E. V., vedoucí odboru daní a dotací. Z kopie Podpisového řádu finančního ředitelství v Hradci Králové a finančních úradů v jeho územní působnosti založené v soudním spisu vyplývá, že vedoucí odboru daní a dotací podepisuje mj. kasační stížnosti [článek 20 odst. 2 písm. e)]. Pro posouzení, kdo za správní orgán ve smyslu § 33 odst. 5 s. ř. s. jedná, je rozhodující identifikace osoby podepsané pod kasační stížností. Na této skutečnosti nic nemění fakt, že v záhlaví kasační stížnosti je uveden jiný zaměstnanec, resp. tato nejasnost neznamená, že by kasační stížnost nebyla podána řádně. Podle § 105 odst. 2 sice stěžovatel musí být zastoupen advokátem, to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Nicméně obdobně jako v případě stěžovatelů – fyzických či právnických osob, u kterých soudní řád správní nevylučuje, aby přes povinné zastoupení advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. byla kasační stížnost podána, resp. sepsána přímo stěžovatelem, není ani v případě stěžovatelů – správních orgánů, vyloučeno, aby kasační stížnost byla podána osobou obecně oprávněnou za správní orgán jednat (kterou je v případě stěžovatele Ing. E. V.), přestože za něj v řízení o kasační stížnosti jedná jiná osoba s právnickým vzděláním v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. (kterou je v případě stěžovatele Mgr. P. M.).

Poté Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Pro posouzení kasační stížnosti je rozhodující řešení otázky, zda byl správce daně povinen provést žalobcem navržený důkaz výslechem svědků, pokud žalobce svědky dostatečně neidentifikoval a správci daně se nepodařilo v řízení zjistit jejich kontaktní údaje nezbytné k tomu, aby jim mohl doručit výzvy k součinnosti.

Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není přitom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci (§ 31 odst. 2 věta první a druhá daňového řádu). Jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s právními předpisy. Může se jednat o různá podání daňových subjektů (příznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty, doklady k nim apod. Jednotlivé skutečnosti, rozhodné pro daňové řízení, se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem (§ 31 odst. 4 věta první, druhá, čtvrtá a pátá daňového řádu). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v příznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu).

Podle poslední citovaného ustanovení leží v daňovém řízení důkazní břemeno na daňovém subjektu. Nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před daňovým orgánem, nemůže být taková skutečnost k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze s odkazem na § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Neunesení důkazního břemene žalobcem neznamena, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb.NSS, a ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz).

Pokud daňový subjekt navrhne k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí důkazní prostředek dostatečně identifikovat. Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Je tedy ve vlastním zájmu daňového subjektu, navrhuje-li v daňovém řízení důkaz k prokázání svého tvrzení, aby jej dostatečně identifikoval. Nelze přitom přičítat k tíži daňového orgánu, že se mu nepodařilo důkazní prostředek navržený daňovým subjektem vyhledat. V této souvislosti je nutno opakovaně zdůraznit, že důkazní povinnost v daňovém řízení primárně stíhá daňový subjekt.

Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že když daňový subjekt navrhuje výslech svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (srov. rozsudek ze dne 26. 6. 2007, čj. 8 Afs 65/2005 - 79, a obdobně i rozsudek ze dne 24. 3. 2004, čj. 3 Afs 1/2003 - 101, www.nssoud.cz).

V posuzované věci z daňového spisu vyplývá, že žalobce v podání ze dne 18. 10. 2004 navrhl provedení výslechu svědkyně A. J. (bez bližší identifikace) v souvislosti s uskutečněním reklamy na webových stránkách v roce 2000. Správce daně návrh žalobce neodmítl a výzvou ze dne 27. 10. 2004 jej vyzval k uvedení nezaměnitelné identifikace svědkyně a sdělení, co podstatného může sdělit k předmětu daňového řízení. Žalobce v podání ze dne 15. 11. 2004 oznámil správci daně adresu A. J. a dále, že její výpověď má potvrdit, že vytvořila webové stránky pro žalobce a umístila je na internetu. Pro ověření správnosti identifikace A. J. a ke sdělení její adresy správce daně vyzval (na návrh žalobce) také Jaroslava Šulce, jednatele společnosti MARK PROFI&MILITECH, s. r. o., která měla pro žalobce předmětnou službu provést. Jaroslav Šulc

výzvu převzal, ale nijak na ni nereagoval. Poté správce daně vyhotovil dne 16. 11. 2004 záznam ze systému ADIS, který mu ze seznamu poplatníků vyhledal 33 osob jménem A. J. Správce daně proto zaslal A. J. výzvu k součinnosti na adresu, kterou uvedl žalobce, zásilka však byla poštou vrácena s tím, že adresát je na uvedené adrese neznámý. Správce daně pak žalobci písemně oznámil, že jím navrhovanou svědeckou výpověď nemohl provést. Žalobce ani poté správci daně nedoložil bližší identifikační údaje svědkyně.

Ve vztahu k P. F. z daňového spisu vyplývá, že tento svědek měl podle žalobce pronajmout společnosti MARK PROFI&MILITECH, s. r. o. kopírovací stroj na tisk letáků pro žalobce. Správce daně ani tento důkazní návrh neodmítl a výzvou ze dne 26. 10. 2004 P. F. vyzval, aby se dostavil k podání výpovědi, zásilka však byla poštou vrácena s tím, že se adresát na uvedené adrese již nezdržuje a odstěhoval se bez udání adresy. Jak správně uvedl správce daně ve Zprávě o daňové kontrole, skutečný pobyt navrženého svědka není znám, protože žalobce jeho novou adresu správci daně nesdělil a na dokladech předložených Jaroslavem Šulcem dne 15. 12. 2003, ve výpisu z Centrální evidence obyvatel a v obchodním rejstříku je uvedena pouze adresa, na které se již nezdržuje. Tuto skutečnost správce daně písemně oznámil žalobci, který na to nijak nereagoval.

Jak již bylo uvedeno shora, důkazní povinnost v daňovém řízení primárně stíhala žalobce, který nesl důkazní břemeno ohledně všech skutečností, které uvedl, resp. byl povinen uvést v daňovém přiznání, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Žalobce k prokázání provedení služby – reklamy na webových stránkách navrhl výslech A. J., kterou však dostatečně neidentifikoval, a to ani poté, co mu správce daně oznámil, že na jím uvedené adrese je navrhovaná svědkyně neznámá. K prokázání služby (tisku letáků) pak žalobce navrhl výslech svědka P. F., kterého rovněž dostatečně neidentifikoval, a to ani poté, co mu správce daně oznámil, že se na jím uvedené adrese navrhovaný svědek již nezdržuje a odstěhoval se bez udání adresy. Žalobce tedy neposkytl správci daně dostatečnou součinnost k dohledání jím navržených svědků. V této souvislosti je nutno podotknout, že pokud žalobce nebyl schopen dostatečně identifikovat svědky, které navrhoval vyslechnout k prokázání svých tvrzení, měl navrhnout provedení jiných důkazů, např. výslech svého smluvního partnera k bližší identifikaci A. J. a P. F. V žádném případě nelze přičítat k tíži správci daně, že se mu přes zřejmou snahu nepodařilo v daňovém řízení zjistit kontaktní údaje žalobcem navržených svědků, nezbytné k doručení výzvy k součinnosti.

Krajský soud proto pochybil, když zrušil rozhodnutí stěžovatele pro procesní pochybení spočívající v tom, že správce daně neprovedl výslechy navržených svědků A. J. a P. F. Nejvyšší správní soud ovšem nepřehlédl ani pochybení krajského soudu spočívající v tom, že se řádně nezabýval důvody, proč výslechy nemohly být provedeny, a zda i bez těchto výslechů neměl správce daně dostatek důkazů k jím přijatým závěrům. Nejvyšší správní soud připomíná, že ne každé procesní pochybení správního orgánu je důvodem ke zrušení jeho rozhodnutí, ale takovým důvodem je pouze podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. rozsudek ze dne 8. 3. 2007, čj. 8 Afs 102/2005 - 65, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stížní námitky jsou důvodné. Proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této 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 14. července 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu