



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Turkové a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobkyně: **Č., a. s.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 9. 2003, č. j. 38 Ca 308/2002 – 66,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 1. 2002, č. j. FŘ-2897a/12/01, byl žalobkyni na základě jejího odvolání změněn dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) dne 21. 7. 2000, č. j. 146957/00/001911/0854, č. 1000000364, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 1.000.300 Kč za zdaňovací období roku 1998. Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil shora citovaný dodatečný platební výměr tak, že dodatečně vyměřenou daňovou povinnost změnil z částky 1.000.300 Kč na částku 835.450 Kč. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně provedl u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob mimo jiné za rok 1998. Kontrola byla zahájena dne 27. 7. 1999, výsledná zpráva o kontrole byla projednána dne 12. 7. 2000. Na základě této kontroly správce daně zvýšil daňový základ daně z příjmů právnických osob za předmětné období, a to na částku 3.760.000 Kč a dodatečně vyměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob ve výši 1.000.300 Kč, která byla v odvolacím řízení snížena na částku 835.450 Kč.

Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně včas žalobu, v níž uvedla, že nezákonnost rozhodnutí žalovaného spatřuje ve skutečnosti, že správce daně opakovaně porušil v průběhu daňové kontroly ustanovení § 12 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, když při ústních jednáních se žalobkyní neseptisoval protokoly, a tím odebral žalobkyni možnost aktivní procesní obrany. Důkazem tohoto porušení zákona jsou data konání ústních jednání v rámci prováděné daňové kontroly, která jsou uvedena ve zprávě o kontrole č. 132358/00/001933/203 ze dne 12. 7. 2000, o nichž nebyl sepsán protokol v souladu s ustanovením shora citovaným. Žalobkyně dále namítala, že správce daně neseptisáním protokolů porušil ustanovení § 12 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, když v protokolech neoznačil doklady a jiné listiny odevzdané při jednání, přičemž tyto dokumenty se podle rozhodnutí o námitce, č. 163678/001930/1475, ze dne 22. 8. 2000, staly součástí důkazního materiálu přiloženého ke zprávě o kontrole. Správce daně podle přesvědčení žalobkyně získal tyto dokumenty v rozporu s ustanovením § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, tedy v rozporu s obecně závazným právním předpisem, proto je nemohl použít jako důkazů při svém rozhodování. Žalobkyně poukázala též na porušení ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků s tím, že správce daně ji neseznámil se způsobem zjištění výsledku daňové kontroly před jejím ukončením a zejména neuvedl, na základě kterých důkazních prostředků dospěl k závěru ve zprávě uvedenému. Tím, že ve zprávě není obsažena žádná z úvah, kterými se správce daně při hodnocení důkazů řídil, odebral žalobkyni možnost navrhopvat doplnění výsledku uvedeného ve zprávě.

Žalobkyně považovala za nesprávný postup žalovaného také v tom, že neuznal jako položku snižující základ daně částku 1.097.162,60 Kč, která byla zaúčtována do účetních výnosů roku 1998 jako oprava chybného účtování roku 1994. Žalovaný tuto položku neuznal, ačkoliv u poplatníků účtujících v podvojném účetnictví se vychází z hospodářského výsledku, který se upraví o částky, které se do daňového základu nezahrnují. Pominul však skutečnost, že ještě před započítáním úprav hospodářského výsledku je nutné z něj vyloučit podle ustanovení § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, náklady a výnosy časově nesouvisející s daným zdaňovacím obdobím.

Žalovaný dále podle názoru žalobkyně nesprávně pominul ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, když nevzal v úvahu, že tříletá lhůta pro vyměření daně za rok 1994 uplynula, aniž by byl ze strany správce daně učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení. Daň byla chybně vyměřena po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

Konečně poslední žalobní námitka spočívala v tom, že žalovaný nepřihlédl k nákladům zaúčtovaným v roce 1999 na účet č. X ve výši 122.555,85 Kč a na účet č. Y ve výši 701.350 Kč s odůvodněním, že na základě přiložených listinných dokumentů správce daně nezjistil možnost uplatnění ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Žalovaný posoudil z hlediska právního věc nesprávně, neboť žalobkyně nikdy netvrdila, že se jedná o náklady ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) citovaného zákona, namítala však, že náklady zúčtované v roce 1999 na shora uvedených účtech věcně a časově souvisí s rokem 1998. Z důvodů probíhající daňové kontroly nemohla podat dodatečné daňové přiznání za rok 1998, a tak byla nucena tyto náklady uplatňovat v průběhu daňové kontroly. Žalovaný se podle přesvědčení žalobkyně ani nepokusil doplnit řízení podle § 48 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, a bez dalšího zdůvodnění konstatoval neuznatelnost těchto nákladů. Tím ovšem porušil ustanovení § 49 odst. 3 citovaného zákona.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 19. 9. 2003, č. j. 38 Ca 308/2002 – 66, žalobu žalobkyně zamítl a dále rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. V odůvodnění rozsudku soud konstatoval, že pokud se jedná o žalobní námitky procesní povahy, těmto nelze přisvědčit. Jak vyplynulo z obsahu celého správního spisu, správce daně řádně dodržoval povinnosti dané ustanovením § 12 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků, neboť ve správním spise se nachází jak protokol o zahájení daňové kontroly, tak i protokol o projednání zprávy z daňové kontroly, a zpráva o daňové kontrole má všechny předepsané náležitosti. Pokud měla žalobkyně na mysli provádění protokolů z běžné faktické kontrolní činnosti pracovníků správce daně, v tomto směru soud jednoznačně akceptoval názor žalovaného, že žádný právní předpis neukládá povinnost, aby z každého jednání v průběhu kontroly, z každého úkonu faktické kontrolní činnosti, byl pořizován protokol o ústním jednání. V souvislosti s tím soud konstatoval, že nedošlo ani k porušení ustanovení § 12 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, neboť protokoly o jednání obsažené ve spise mají všechny náležitosti v tomto ustanovení vymezené. Nebylo podle soudu možné přisvědčit ani tvrzení, že pokud nebyly tyto protokoly z faktické kontrolní činnosti správcem daně vyhotovovány, bylo by možno vyvozovat, že správce daně doklady a dokumenty získané při kontrolní činnosti získal v rozporu s ustanovením § 31 odst. 4 citovaného zákona. Soud uzavřel, že doklady byly správcem daně získány lege artis v průběhu kontrolního řízení. Neztotožnil se ani s námitkou porušení ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Tato žalobní námitka je podle názoru soudu v příkrém rozporu s obsahem správního spisu, v němž je obsažen protokol o ústním jednání o projednání zprávy z daňové kontroly ze dne 12. 7. 2000. K tomu dále uvedl, že žalobkyně byla seznámena s výsledky kontroly, když v příslušném protokolu je připojena její poznámka, že vyjádření a námitky budou podány písemně. To se fakticky stalo podáním námitek, které se však týkaly obsahu zjištění kontrolních orgánů, nikoliv postupu pracovníků správce daně, a proto bylo správcem daně vydáno rozhodnutí ze dne 22. 8. 2000, č. j. 163678/001930/1475, jímž se námitce nevyhovuje. Napadené rozhodnutí žalovaného je dosti obsáhlé, jsou v něm vyličený všechny rozhodující skutečnosti, kterých se řízení týká, a úvahy žalovaného, na jejichž podkladě bylo rozhodnutí vydáno. Soud považoval za neopodstatněnou i námitku spočívající v tom, že žalovaný neuznal jako položku snižující základ daně částku 1.097.162,60 Kč zúčtovanou do účetních výnosů roku 1998 jako opravu chybného účtování z roku 1994. Tato částka byla tvořena daňovými výnosy roku 1994, které nebyly zúčtovány v roce, kdy byly získány. Po zjištění, že nebyly zúčtovány ani v následujících letech, byla tato částka správně vykázána v roce 1998 na účtu 688103. Soud ve shodě s názorem žalovaného dovedl, že nebylo možno tuto částku vyloučit z hospodářského výsledku roku 1998, a to pro nesplnění podmínek vymezených v ustanovení § 23 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Podle citovaného ustanovení se do základu daně podle odst. 1 nezahrnují příjmy, které jsou taxativně vymezeny v citovaném ustanovení pod písmeny a) až f). Toto ustanovení se však nevztahuje na zjištěnou skutečnost, že do účetnictví roku 1998 byly zahrnuty příjmy, které nesprávně nebyly účtovány v roce 1994. Soud v této souvislosti dále poukázal zejména na ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, podle kterého se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak. Z toho tedy vyplývá, že základem, z něhož správce daně vycházel, je účetní stav vycházející z účetnictví vedeného podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. S tím velmi úzce souvisela námitka prekluze podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. K tomu soud podotkl, že podle ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon o účetnictví. Z hlediska účetnictví pak byla částka 1.097.162,60 Kč zaúčtována v roce 1998, a období tohoto roku bylo daňovými orgány přezkoumáváno. Z tohoto pohledu je pak právně významné, že předmětná částka je vedena v účetní evidenci

roku 1998, nikoliv v roce 1994. Právě vzhledem k tomu, že byl posuzován rok 1998, nemohlo v roce 1999, kdy byla zahájena daňová kontrola, ani v roce 2000, kdy bylo vydáno rozhodnutí správce daně, a dokonce ani v roce 2002, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, dojít k prekluzi ve smyslu ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Soud tedy ve shodě s názorem žalovaného zastával stanovisko, že daňový orgán žádnou daňovou povinnost za rok 1994 nedoměřil, neboť řešil dodatečné stanovení daňové povinnosti roku 1998.

Poslední žalobní námitka spočívala v tom, že žalovaný nepřihlédl k nákladům zaúčtovaným v roce 1999 na účet č. X ve výši 122.555,89 Kč a na účet č. Y ve výši 701.350 Kč s odůvodněním, že nezjistil možnost uplatnění ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Žalobkyně namítala, že náklady zaúčtované v roce 1999 věcně a časově souvisí s rokem 1998, avšak z důvodu probíhající daňové kontroly žalobkyně nemohla podat dodatečné daňové přiznání za rok 1998 na daňovou povinnost o tyto náklady nižší podle § 41 zákona o správě daní a poplatků. K tomu soud uvedl, že správce daně neměl k dispozici žádné prvotní doklady, a proto žádný z těchto nákladů nepovažoval za náklad daňově uznatelný. Teprve žalovanému byly předány doklady, na jejichž základě změnil rozhodnutí správce daně a část nákladů posoudil jako daňově uznatelné ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Žalovanému však ve dvou případech roku 1999, a to v případě účtu č. X a účtu č. Y, nebyly doloženy doklady, které by odůvodňovaly oprávněnost zahrnutí těchto nákladů do nákladů daňově uznatelných. K tomu soud zdůraznil, že doplnění řízení podle § 48 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků nelze vykládat jako povinnost daňového orgánu zajišťovat ty doklady a důkazy, které je povinen předkládat daňový poplatník. Povinnost daňového subjektu je dána ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a není ustanovením § 48 odst. 6 téhož zákona nikterak dotčena. Proto nelze dovozovat, že by tou skutečností, že žalobkyně nedoložila potřebné doklady a žalovaný sám její povinnost nepřevzal a řízení nedoplnil, byl porušen zákon.

Městský soud v Praze zhodnotil všechny uplatněné žalobní námitky jako neopodstatněné a žalobu žalobkyně podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.), zamítl.

Proti rozsudku Městského soudu v Praze podala žalobkyně (dále jen stěžovatelka) včas kasační stížnost. Namítala především opakované porušení ustanovení § 12 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, kterého se žalovaný dopustil zejména tím, že při daňové kontrole nesepisoval se stěžovatelkou protokoly, čímž znemožnil stěžovateli uplatnit procesní obranu ve smyslu ustanovení § 52 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. V důsledku nesepisování protokolů o kontrole správce daně porušil ustanovení § 12 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, když v protokolech neoznačil doklady a jiné listiny odevzdané při jednání. Tyto doklady byly získány v rozporu s platným právním předpisem, a nemohly tak být použity jako důkaz při rozhodování správce daně. Tyto procesní námitky stěžovatelky nebyly soudem v předcházejícím řízení akceptovány. Podle názoru stěžovatelky zákon jasně definuje povinnosti správce daně, přičemž z těchto povinností nestanovuje žádné výjimky. Z tohoto důvodu stěžovatelka nemůže souhlasit s právním názorem městského soudu.

Dále stěžovatelka namítala, že není možné souhlasit s názorem soudu, že postup správce daně v případě neuznání položky snižující základ daně – částky ve výši 1.097.162,60 Kč, zúčtované do účetních výnosů roku 1998 jako opravu chybného účtování roku 1994, byl zcela správný. K tomu dále dodala, že má naopak za to, že pro zjištění základu daně se u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví vychází z hospodářského

výsledku podle § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů za podmínky, že hospodářský výsledek bude odpovídat ustanovení § 23 odst. 1 téhož zákona, které je pro ustanovení § 23 odst. 2 výchozí. Pokud tedy hospodářský výsledek nerespektuje zásadu věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů zdaňovacího období, je povinností poplatníka (stěžovatelky) zajistit naplnění této zásady o dosažení správného daňového základu podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Proto nemohou příjmy za rok 1994 vytvářet věrný obraz o hospodaření stěžovatelky v roce 1998. Na podporu svého stanoviska stěžovatelka uvedla ustanovení § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatelčina další námitka se týkala problematiky prekluze práva na vyměření daně za rok 1994. Výklad této problematiky soudem považovala stěžovatelka za zcela chybný, neboť soud si nesprávně vyložil smysl zákonného ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelka v této souvislosti zejména odkázala na výše uvedené skutečnosti týkající se otázky zahrnutí výnosů za rok 1994 do výnosů ve zdaňovacím období 1998. Domnívala se, že pokud neuvedla v daňovém přiznání za rok 1994 veškeré zdanitelné příjmy, měla povinnost podle § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků podat dodatečné daňové přiznání. Správce daně tak podle jejího názoru nepostupoval v souladu s ustanovením § 2 zákona o správě daní a poplatků, kdy chybně postihl věcný stav případu, neboť stěžovatelka byla oprávněna snížit daňový základ v roce 1998 a naopak správce daně byl povinen doměřit daňovou povinnost za rok 1994. V této souvislosti poukázala stěžovatelka na stanovisko Ministerstva financí ČR, které městský soud odmítl, aniž uvedl, z jakého důvodu se toto stanovisko nevztahuje na posuzovaný případ. Stěžovatelka měla za to, že předmětné stanovisko dopadá i na její situaci s tím rozdílem, že se nejedná o zdanitelné příjmy za rok 1998, ale za rok 1994, které byly zaúčtovány do mimořádných výnosů roku 1998 v částce 1.097.162,60 Kč, a které nebyly zahrnuty do daňového základu daně z příjmů v roce 2002, ale v roce 1998. Stejně jako v případě obsaženém ve stanovisku Ministerstva financí ČR, tak i v případě stěžovatelky správce daně neučinil před uplynutím lhůty stanovené ustanovením § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků úkon směřující k vyměření daně za rok 1994 nebo jejímu dodatečnému vyměření. Na daňové přiznání bylo aplikováno ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého příjmy věcně a časově se vztahující k roku 1994 nemohou být zaúčtovány do výnosů roku 1998, a to na základě zásady věcného a časového respektování daňových souvislostí.

Konečně poslední námitka stěžovatelky směřovala proti skutečnosti, že nebylo přihlédnuto k nákladům zaúčtovaným v roce 1999 na účtech č. X ve výši 122.555,89 Kč a č. Y ve výši 701.350 Kč s odůvodněním, že žalovaný nezjistil možnost uplatnění ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Podle tvrzení stěžovatelky tyto náklady věcně a časově souvisely s rokem 1998, avšak z důvodu probíhající daňové kontroly stěžovatelka nemohla podat dodatečné daňové přiznání za rok 1998 s tím, že daňová povinnost by byla s ohledem na ustanovení § 41 zákona o správě daní a poplatků o tyto částky snížena. Stěžovatelka se domnívala, že jak správní orgán tak i soud věc po právní stránce nesprávně posoudily. Dodala, že v této souvislosti doložila, že nejen v případě částky ve výši 122.555,89 Kč se jednalo o částky, které byly zaúčtovány do hospodářského výsledku roku 1999 na účet č. X a následně vyjmuty ze základu daně roku 1999, a to v souladu s ustanovením § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů při respektování věcné a časové souvislosti. Proto považuje svůj nárok na snížení základu daně za rok 1998 za oprávněný. S ohledem na shora uvedené skutečnosti stěžovatelka navrhovala, aby soud zrušil rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti toliko uvedl, že předložená kasační stížnost neobsahuje nové skutečnosti, na které by bylo třeba reagovat nad rámec stanoviska k žalobě, tudíž se k obsahu kasační stížnosti nebude dále vyjadřovat.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka uplatnila ve své kasační stížnosti. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání rozhodnutí správního orgánu. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Z formulace stížnostních bodů vyplývá, že stěžovatelka podala kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní názor, popř. je sice aplikován správný právní názor, ale tento je nesprávně vyložen.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popř. v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Taková pochybení Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku Městského soudu v Praze neshledal.

Ze správního spisu v předmětné věci Nejvyšší správní soud zjistil, že správce daně provedl u stěžovatelky daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob mimo jiné za rok 1998. Tato kontrola byla zahájena dne 27. 7. 1999 a ukončena projednáním zprávy o kontrole dne 12. 7. 2000. V protokolu o ústním jednání o projednání zprávy z daňové kontroly ze dne 12. 7. 2000 stěžovatelka uvedla, že své vyjádření k předmětu jednání, námitky proti obsahu protokolu a proti postupu pracovníků správce daně podá písemně. O námitkách ze dne 19. 7. 2000 správce daně rozhodl dne 22. 8. 2000 tak, že námitce se nevyhovuje.

Na základě daňové kontroly správce daně zvýšil základ daně z příjmů právnických osob za předmětné období na částku 3.760.000 Kč a nově stanovil daň z příjmů právnických osob ve výši 1.000.300 Kč. Žalovaný správní orgán následným rozhodnutím snížil stanovený základ daně na částku 3.289.000 Kč a změnil stanovenou daňovou povinnost stěžovatelky na částku 835.450 Kč. V odůvodnění rozhodnutí konstatoval, že prvostupňové rozhodnutí se zabývalo výnosy, o které byl zvýšen daňový základ pro rok 1998, a které byly v daňovém přiznání daně z příjmů v tomto období uvedeny na řádku 162 jako výnosy, které nepodléhají zařazení do daňového základu roku 1998. Jednalo se o částku 1.097.162,60 Kč, která byla zaúčtována v roce 1998 na účet č. Z pod označením: výnosy roku 1994. Konkrétně šlo o plnění v souvislosti se smlouvou o pronájmu nebytových prostor, kterou stěžovatelka uzavřela v roce 1993 se společností K. b., a.s. Tato společnost platila čtvrtletně nájemné a kromě toho uhradila stěžovateli zálohu ve výši 4.750.000 Kč na investice, včetně interiérového vybavení. Věcně se jednalo o jednorázové služby, které byly pro společnost

Komerční banka, a.s. provedeny kompletně v roce 1994, poslední část uvedené zálohy ve výši 1.097.162,60 Kč však byla vyúčtována až v roce 1998. Stěžovatelka podle názoru žalovaného správně zaúčtovala předmětnou částku do výnosů, ale neprokázala, že byla oprávněna nezařadit ji do daňového základu, neboť výslovné znění ustanovení § 23 odst. 4 zákona o daních z příjmů jí to neumožňuje. Tato položka nebyla nikdy zdaněna, ani v roce 1994, ani v letech následujících. Žalovaný dále zjistil, že shora uvedená částka nebyla v roce 1994 začleněna do výnosů. Proto byla proúčtována do výnosů roku 1998 ve výši 1.097.162,60 Kč. Žalovaný zdůraznil, že vychází z hospodářského výsledku, který se podle ustanovení § 23 odst. 4 zákona o daních z příjmů upraví o částky, které se do daňového základu nezahrnují. Stěžovatelka neprokázala, že předmětná částka 1.097.162,60 Kč (z celkově na řádku 162 vykazovaných 2.800.730 Kč) odpovídá svým obsahem položkám, které stanoví § 23 odst. 4 zákona o daních z příjmů jako položky nezahrnované do daňového základu. Správce daně rovněž nevzal v úvahu daňové náklady, které měly být uplatněny proti výnosům za rok 1998 a byly vyloučeny z daňového základu v roce 1999. Žalovaný k tomu výslovně uvedl, že stěžovatelka nepředložila v průběhu řízení před správcem daně žádné důkazní materiály, jimiž by prokázala v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů oprávněnost zařazení těchto prvotních dokladů zaúčtovaných v účetnictví na shora uvedených účtech. Žalovaný tedy tyto náklady považoval za neprokázané a v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů za daňově neuznatelné výdaje. V průběhu odvolacího řízení však byly předloženy doklady, z nichž žalovaný usoudil, že lze považovat za daňově uznatelné náklady částku ve výši 169.036 Kč za elektřinu a částku ve výši 302.077 Kč jako ostatní mimořádné náklady. V ostatních položkách nebyla zjištěna možnost uplatnění ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů spočívající v tom, že městský soud odmítl argumentaci stanoviskem Ministerstva financí České republiky s tím, že se jedná o jiný případ, jehož posouzení není pro řešení předmětné věci právně závazné. Stěžovatelka namítala, že soud vůbec neuvedl, z jakého důvodu se předmětné stanovisko nevztahuje na posuzovaný případ. Pokud by tato námitka stěžovatelky byla důvodná, již tato okolnost by musela vést ke zrušení rozsudku městského soudu, aniž by se Nejvyšší správní soud mohl zabývat právním posouzením jednotlivých otázek.

Dle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné. Dle § 52 odst. 2 s. ř. s. je soud vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, jakož i rozhodnutím soudu o osobním stavu. O jiných otázkách si soud učiní úsudek sám; je-li tu však rozhodnutí o nich, soud z něj vychází, popřípadě tam, kde o nich náleží rozhodovat soudu, může uložit účastníku řízení, aby takové rozhodnutí vlastním návrhem vyvolal.

V ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. je zakotvena zásada volného hodnocení důkazů.

Městský soud rozhodl, které důkazy provede, a poté provedené důkazy vyhodnotil. Stěžovatelkou předložené stanovisko nepovažoval za relevantní, což shrnul s tím, že se jedná o jiný případ, jehož posouzení není pro řešení předmětné věci právně závazné.

Městský soud tedy správně vyhodnotil, že stanovisko Ministerstva financí ČR v jiné věci pro něj není závazné, a dále se tímto stanoviskem nezabýval, neboť si sám dostatečně zjistil skutkový stav tak, že postačoval k vydání rozhodnutí ve věci samé. Odůvodnění městského soudu je proto dostačující; uvádění důvodů, proč se předmětné

stanovisko nevztahuje na případ stěžovatelky by bylo nadbytečné. Městský soud navíc neuvedl, že se stanovisko na případ stěžovatelky nevztahuje, pouze jej nepovažoval za významné pro rozhodnutí ve věci samé.

V souladu s konstantní judikaturou Nejvyšší správní soud konstatuje, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75).

Nejvyšší správní soud považuje napadené rozhodnutí Městského soudu v Praze za přezkoumatelné, neshledal tedy kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatelka v kasační stížnosti dále namítala opakované porušení § 12 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, který stanoví, že o ústním jednání v daňovém řízení sepíše správce daně protokol, který je veřejnou listinou. Dle textu zákona je sepisování protokolů vyžadováno pouze v případě ústních jednání v daňovém řízení. Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem konstatuje, že ústní jednání je třeba odlišit od jednotlivých úkonů správce daně v průběhu daňové kontroly, které nemusí být současně ústním jednáním.

V daném případě sepsal správce daně protokol o ústním jednání o zahájení kontroly, kterým byla dne 27. 7. 1999 zahájena daňová kontrola. Stěžovatelka nevyužila svého práva a nevznesla žádné námitky směřující proti obsahu protokolu. Správce daně dále dne 12. 7. 2000 sepsal protokol o ústním jednání o projednání zprávy z daňové kontroly. Při tomto jednání seznámil stěžovatelku s výsledky kontroly. Stěžovatelka v protokolu uvedla, že námitky proti obsahu protokolu a námitky proti postupu pracovníka správce daně budou podány písemně.

V průběhu daňové kontroly nebyly sepsány žádné jiné protokoly o ústním jednání, neboť se žádná ústní jednání nekonala. Ústním jednáním se totiž především rozumí možnost osobního vyjádření účastníka řízení k podkladům pro rozhodnutí. Samotnou kontrolní činnost však nelze považovat za ústní jednání. Sepisování protokolů o každém úkonu kontrolní činnosti by správce daně neúměrně zatěžovalo a zdržovalo, průběh kontroly je vždy zachycen ve zprávě o kontrole, se kterou musí být daňový subjekt seznámen. Toto seznámení se zprávou o daňové kontrole probíhá formou ústního jednání, o kterém správce daně sepisuje protokol dle § 12 zákona o správě daní a poplatků.

Pokud se stěžovatelka chtěla v průběhu daňové kontroly vyjádřit k podkladům pro rozhodnutí, mohla iniciovat ústní jednání, o kterém by správce daně sepsal protokol. Stěžovatelka tak ovšem neučinila, navíc ani v protokolu o ústním jednání o projednání zprávy z daňové kontroly, ani v následně podané námitce ze dne 19. 7. 2000 nenamítala porušení § 12 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatelka dále tvrdila, že jí správce daně znemožnil uplatnit procesní obranu ve smyslu ustanovení § 52 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Dle § 52 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků může daňový subjekt uplatnit námitku proti jakémukoliv úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím. Toto ustanovení dle názoru

Nejvyššího správního soudu nelze použít ve vztahu k daňové kontrole, neboť daňová kontrola je samostatný institut, který nespadá pod vymáhací ani zajišťovací řízení. Stěžovatelce navíc nikdo nebránil v tom, aby iniciovala ústní jednání a uplatnila případné námitky postupu pracovníka správce daně ve smyslu § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelka tak neučinila, a to ani později.

Argument stěžovatelky, že nemohla uplatnit své námitky v důsledku toho, že správce daně nesepisoval v průběhu daňové kontroly protokoly o ústním jednání, považuje Nejvyšší správní soud za samoučelný. Z ustanovení § 12 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že do protokolu o ústním jednání lze podávat pouze námitky směřující proti obsahu tohoto protokolu, nikoli jakékoli námitky stěžovatelky. Pokud v souladu se zákonem nebyl sepsán protokol, neměla stěžovatelka žádný důvod k tomu, aby vznášela námitky proti obsahu tohoto protokolu, nebyla proto nijak zkrácena na svých právech. Naopak svých práv plně využila, když dne 19. 7. 2000 podala námitky, o nichž následně správce daně rozhodl.

Ke způsobu získání důkazů v daňovém řízení Nejvyšší správní soud uvádí, že nesepsání protokolu o ústním jednání nemůže mít v daném případě za následek nepřipustnost důkazního prostředku pro jeho získání v rozporu s obecně závaznými právními předpisy dle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelka byla výzvou ze dne 8. 10. 1999 řádně vyzvána dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků v souladu s ustanovením § 16 odst. 2 písm. c) téhož zákona k předložení vyjmenovaných dokladů. Na základě této výzvy předložila správci daně požadované důkazní prostředky. Samotné předání důkazních prostředků nemůže být bez dalšího považováno za ústní jednání, o kterém by musel správce daně povinně sepsat protokol. Stěžovatelce opět nebylo bráněno v tom, aby ústní jednání iniciovala a vyjádřila se. Pochybení správce daně při získání důkazů, ani jiná procesní pochybení Nejvyšší správní soud neshledal.

V kasační stížnosti stěžovatelka dále namítala, že správce daně pochybil, když neuznal jako položku snižující základ daně částku ve výši 1.097.162,60 Kč zúčtovanou do účetních výnosů roku 1998 jako opravu chybného účtování roku 1994. Městský soud se přiklonil k názoru správce daně. Stěžovatelka vycházela z ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když nezahrnula příjmy za rok 1994 do svého daňového základu za rok 1998. Zdůrazňovala přitom věcnou a časovou souvislost těchto příjmů s rokem 1994. Stěžovatelka uzavřela v roce 1993 smlouvu o pronájmu nebytových prostor se společností Komerční banka, a.s. V roce 1994 byla stěžovatelce ze strany této společnosti poskytnuta záloha na investice, včetně interiérového vybavení, ve výši 4.750.000 Kč. Část této zálohy byla stěžovatelkou proúčtována do výnosů v roce 1997, část poté v roce 1998 – jde o částku 1.097.162,60 Kč. Tato částka byla v roce 1998 převedena na účet mimořádné výnosy, čímž se stala součástí hospodářského výsledku za rok 1998. Účetním dokladem pro tuto účetní operaci je faktura vydaná stěžovatelkou dne 25. 3. 1998 s datem uskutečnění zdanitelného plnění též 25. 3. 1998.

Dle ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.

Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem a žalovaným konstatuje, že toto ustanovení neumožňuje některé příjmy do základu daně nezahrnout, případně některé příjmy ze základu daně vyloučit, pokud tak nestanoví následující odstavce § 23 téhož zákona.

Formulace „při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období“ nemá přímý dopad na určování základu daně, nachází však svůj odraz v obecných pravidlech vedení účetnictví.

Interpretace použitá stěžovatelkou je proto chybná a nezbývá než přisvědčit správci daně, který postupoval správně, když posuzoval možnost nezahrnout částku ve výši 1.097.162,60 Kč do základu daně podle § 23 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka neprokázala, že by byla oprávněna tuto částku nezahrnout do základu daně, tato částka nikdy nebyla zdaněna, a proto nemohla být vyloučena z daňového základu roku 1998.

Dle článku IX. odst. 6 opatření federálního ministerstva financí č. V/20 100/1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, se za mimořádný hospodářský výsledek považuje hospodářský výsledek, který vzniká v důsledku oprav nákladů a výnosů minulých účetních období, pokud jde o významné položky. Podobně též aktuální České účetní standardy pro podnikatele (oznámení Ministerstva financí ČR č. FZ001/2003 ve znění pozdějších předpisů) stanoví, že se ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 68 - Mimořádné výnosy se účtuje zejména oprava výnosů minulých účetních období, pokud jde o významné položky (účetní standard č. 019, bod 4.7.3.).

Z výše uvedeného vyplývá, že částka ve výši 1.097.162,60 Kč měla být zaúčtována jako výnos z roku 1994. Dodatečné zaúčtování této částky v roce 1998 je zcela jednoznačně opravou výnosů minulých účetních období. Nejvyšší správní soud považuje částku ve výši 1.097.162,60 Kč za významnou položku, která musela být zaúčtována jako mimořádný výnos, a stala se tak součástí mimořádného hospodářského výsledku za rok 1998.

Vzhledem k tomu, že se dle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů při zjišťování daňové povinnosti vychází z účetnictví a stěžovatelkou nebyl prokázán žádný důvod pro vyloučení této částky ze základu daně za rok 1998 dle § 23 zákona o daních z příjmů, je zřejmé, že správce daně nepochybil, když vydal dodatečný platební výměr č. 1000000364. Nepochybil ani žalovaný, když vydaný platební výměr v této části potvrdil.

Nejvyšší správní soud nemůže akceptovat argument stěžovatelky, že příjmy za rok 1994 nemohou vytvářet věrný obraz o jejím hospodaření v roce 1998. Stěžovatelka totiž směšuje daňový a účetní pohled na vzniklou situaci. Z hlediska daňového není podstatný věrný obraz o hospodaření stěžovatelky v roce 1998, ale řádné určení základu daně dle stanovených kritérií. Naopak z účetního hlediska, dle § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Tento zákonný požadavek byl v případě stěžovatelky naplněn, neboť mimořádný výnos ve výši 1.097.162,60 Kč byl zaúčtován proti zrušení zálohy přijaté v roce 1994. Účetnictví stěžovatelky tedy poskytuje věrný obraz o hospodaření stěžovatelky v roce 1998.

Podpůrný argument stěžovatelky, že daňový subjekt má v případech vymezených v ustanovení § 41 zákona o správě daní a poplatků povinnost podat dodatečné daňové přiznání, je dle názoru Nejvyššího správního soudu v kontextu výše uvedeného nedůvodný. V případě stěžovatelky byla částka ve výši 1.097.162,60 Kč zaúčtována jako mimořádný výnos roku 1998, tedy bez jakéhokoli vlivu na daňovou povinnost předchozích zdaňovacích období.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud považuje za bezpředmětný argument stěžovatelky, že dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků došlo k prekluzi práva na vyměření daně za rok 1994. Částka ve výši 1.097.162,60 Kč byla do výnosů zúčtována v roce 1998, tvoří základ daně za rok 1998 a správce daně žádnou daňovou povinnost za rok 1994 nedoměřil. Nebylo proto shledáno porušení § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Samoúčelnou se jeví námitka stěžovatelky, že dle § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků měla podat dodatečné daňové přiznání za rok 1994 a zdanit příjem ve výši 1.097.162,60 Kč, a to zejména z toho důvodu, že tak stěžovatelka neučinila.

Jednotlivé námitky stěžovatelky působí dojemem, že jejím úmyslem bylo příjem ve výši 1.097.162,60 Kč vůbec nezdanit. Stěžovatelka na jedné straně argumentuje časovou souvislostí a snaží se o vyloučení předmětné částky ze základu daně za rok 1998, současně však namítá prekluzi práva vyměřit daň za rok 1994. Nadto argumentuje tím, že zdanění uvedeného příjmu v roce 1998 snižuje daňovou povinnost vzhledem k poklesu sazby daně, znemožňuje pokutování a penalizaci stěžovatelky. V této argumentaci stěžovatelky lze spatřovat snahu o zneužití vlastního pochybení ve svůj prospěch. Přijetí argumentace stěžovatelky by vedlo k absurdní situaci, kdy by příjem ve výši 1.097.162,60 Kč zůstal zcela nezdaněn a v důsledku uplynutí zákonné prekluzivní lhůty by nebylo možno stěžovatelku ani pokutovat za porušení právních předpisů.

Nejvyšší správní soud proto odmítá jako účelovou argumentaci stěžovatelky o neodůvodněném přenosu daňové povinnosti do dalších let, neboť k přenosu daňové povinnosti došlo v souladu s právními předpisy v důsledku pochybení stěžovatelky, která nevyúčtovala zálohu v roce 1994, přestože zálohově financované služby byly realizovány právě v roce 1994. Pokud stěžovatelka namítá, že přesunem její daňové povinnosti ze zdaňovacího období roku 1994 do roku 1998 byla její daňová povinnost snížena v důsledku poklesu daňové sazby, Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že tento pokles daňové povinnosti mohl být správcem daně kompenzován sankcí za popsáné pochybení při vyúčtování přijaté zálohy.

Nejvyšší správní soud současně konstatuje, že neshledal ani stěžovatelkou namítané porušení § 2 zákona o správě daní a poplatků, protože správce daně věcný stav případu postihl správně a postupoval zcela v souladu s platnou legislativou.

K těmto závěrům dospěl Nejvyšší správní soud přesto, že stanovisko Ministerstva financí ze dne 22. 5. 2003 vydané k dotazu Ing. V. P., jehož se stěžovatelka dovolává, dospívá k jinému řešení. Podle uvedeného stanoviska, pokud poplatník ve zdaňovacím období roku 2002 zjistil, že ve zdaňovacím období roku 1998 v daňovém přiznání neuvedl veškeré zdanitelné příjmy, měl povinnost podat pouze dodatečné daňové přiznání. Za předpokladu, že správce daně neučinil před uplynutím lhůty stanovené v § 47 zákona o správě daní a poplatků úkon směřující k vyměření daně za zdaňovací období roku 1998 nebo jejímu dodatečnému vyměření, nemůže se tato daň již vyměřit a doměřit. V dotazovaném případě však poplatník nesplnil svoji povinnost nepeněžitě povahy, tj. nepodal dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 1998, a správce daně může uložit pokutu podle § 37 zákona o správě daní a poplatků. Při stanovení základu daně za zdaňovací období roku 2002, kdy příjmy roku 1998 ovlivnily v roce 2002 hospodářský výsledek, lze aplikovat ustanovení § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

Jak již bylo výše uvedeno, není tímto stanoviskem Nejvyšší správní soud vázán. Z uvedeného stanoviska nelze zjistit ani bližší okolnosti případu tazatele. Nejvyšší správní soud s poukazem na výše uvedené má za to, že výklad žalovaného a posléze i Městského soudu v Praze vztahující se k tomuto konkrétnímu případu je v souladu s ustanovením § 23 zákona č. 586/1992 Sb. i s postupy obsaženými v zákoně č. 563/1991 Sb.

Pokud jde o náklady zaúčtované v roce 1999 ve výši 122.555,89 Kč a 701.350 Kč, u nichž správce daně nezjistil možnost uplatnění ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, stěžovatelka tvrdí, že souvisejí s rokem 1998, ale z důvodu probíhající daňové kontroly nemohlo být podáno dodatečné daňové přiznání. Stěžovatelka uvedla, že tyto částky byly postupem dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyňaty ze základu daně za rok 1999 z důvodu věcné a časové souvislosti s rokem 1998.

Nejvyšší správní soud považuje za irelevantní skutečnost, že stěžovatelka nemohla podat dodatečné daňové přiznání z důvodu probíhající daňové kontroly. Stěžovatelka totiž mohla tyto náklady uplatnit přímo při daňové kontrole, což také učinila. Za irelevantní nutno považovat také tvrzení stěžovatelky, že tyto náklady byly vyjmuty ze základu daně za rok 1999, neboť tato skutečnost bez dalšího nezakládá oprávnění stěžovatelky zařadit je mezi daňově uznatelné náklady roku 1998, nejsou-li splněny zákonné podmínky. Stěžovatelka neprokázala oprávněnost zařazení uvedených částek do daňově uznatelných nákladů roku 1998, a proto je správce daně v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů oprávněně považoval za daňově neuznatelné výdaje.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. uvedené v kasační stížnosti nebyly prokázány, a proto Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s. Protože žalovaný žádné náklady neuplatňoval a Nejvyšší správní soud ani žádné mu vzniklé náklady ze spisu nezjistil, rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť stěžovatelka s podanou kasační stížností úspěch neměla.

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

V Brně dne 23. prosince 2005

JUDr. Marie Turková
předsedkyně senátu