

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci **žalobce M., spol. s r. o.**, zastoupeného Mgr. et Mgr. Václavem Sládkem, advokátem se sídlem Janáčkovo nábř. 51/39, Praha 5, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu** se sídlem Štěpánská 28, 111 21 Praha 1, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 11. 2001, č. j. FŘ-4561/12/00, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 10. 2004, č. j. 38 Ca 33/2002 - 93,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 4. 10. 2004, č. j. 38 Ca 33/2002 - 93, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 11. 2001 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 6 (dále též „správce daně“) ze dne 17. 9. 1999, č. j. 179865/99/006512/6655, jímž byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1994 ve výši 462 000 Kč.

Městský soud v Praze žalobu žalobce proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného zamítl. Na základě skutkového stavu, z něhož daňové orgány vycházely a který byl podle jeho názoru doložen důkazy provedenými v řízení před těmito orgány, se ztotožnil se žalovaným, že daňový subjekt neprokázal, že částka vynaložená na zaplacení směnky byla účelně vynaloženým nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Důkazy, které stěžovatel nabízel, prokazovaly pouze skutečnost, že směnka existovala

a bylo o ní účtováno, bylo mu však v průběhu celého dokazování známo, že má prokázat, že částku 3 000 000 Kč skutečně přijal od sdružení H., poněvadž až po prokázání skutečného přijetí této částky mohla být posouzena oprávněnost zahrnutí částky 1 100 000 Kč do základu daně. Žalobce požadované důkazní prostředky nepředložil, nebyl schopen správci daně sdělit přesné sídlo a právní formu společnosti H., ani informace o věřiteli a pohybu směnky, soud proto neshledal důvodnou námitku, že správce daně nečinil kroky ke zjištění skutečností týkajících se směnky z účetnictví společnosti H. Ten přitom prováděl vlastní šetření a zjistil, že na uvedené adrese sídlilo více firem, které měly v názvu H., tento subjekt, ač je občanským sdružením, měl poskytovat na základě směnek různým společnostem finanční částky a správce daně tak měl oprávněné pochybnosti o tom, že byl schopen fakticky tyto finanční částky poskytovat. V daňovém řízení nebyla napadena formální stránka účetnictví, správní orgán zkoumal věcný obsah formálně správných účetních operací a podle soudu postupoval v souladu s § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“).

Podle soudu důkazy, které žalobce v průběhu řízení před správcem daně a před žalovaným nabízel k prokázání svých tvrzení, se žalovaný v rozhodnutí zabýval a řádně je zhodnotil, při hodnocení důkazů postupoval v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu.

Rozsudek městského soudu napadl žalobce (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Vadu řízení před žalovaným, pro kterou měl městský soud rozhodnutí žalovaného zrušit [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], spatřuje v tom, že závěr žalovaného o tom, že stěžovatel, ač byl k tomu několikrát v průběhu daňového řízení vyzván, nepředložil žádné důkazní prostředky prokazující věcné plnění podle předmětné směnky a faktické poskytnutí částky 3 000 000 Kč v hotovosti a neunesl tak důkazní břemeno, je v rozporu se správním spisem. Stěžovatel byl vyzván k doložení příslušných skutečností dvakrát; výzvou ze dne 2. 6. 1999 byl vyzván k doložení zaúčtování předmětné směnky, řádné zaúčtování (zejména příjmový i výdajový doklad, pokladní knihu a další) doložil, o vysvětlení a doložení účelu celé transakce s předmětnou směnkou svědčí protokol o ústním jednání ze dne 27. 8. 1998. Druhou výzvou byla výzva ze dne 14. 1. 2000 v souvislosti s podaným odvoláním, i této výzvě vyhověl. Vzhledem k tomu, že městský soud se ztotožnil s hodnocením žalovaného jsou i jeho závěry v rozporu s obsahem správních spisů a je tak jeho rozhodnutí zatíženo vadou řízení [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Stěžovatel má za to, že závěry žalovaného i městského soudu o tom, že neunesl své důkazní břemeno nejsou správné, stěžovatel veškeré požadované doklady předložil, důkazní povinnost splnil a oprávněnost zahrnutí předmětné částky do svých daňových nákladů prokázal. Poukázal též na to, že při ústním jednání v roce 1998 uvedl adresu sídla subjektu H., k bližší identifikaci nebyl nikdy vyzván. Stěžovateli nemůže jít k tíži nekontaktnost subjektu H., finanční prostředky byly tímto subjektem poskytnuty, případná účast tohoto subjektu na dalších obdobných operacích, ač byl neziskovou organizací, ani případné neplnění daňových povinností tímto subjektem nemůže jít k tíži stěžovatele.

Žalovanému rovněž vytýká, že neosvědčil jako důkaz znalecký posudek týkající se právní relevance směnky, který předložil a neprovedl důkazy navržené stěžovatelem v odvolání; místo navrženého výslechu J. K., jednatele společnosti M., spol. s r. o., se spokojil s jeho vysvětlením učiněným bez účasti stěžovatele v jiném řízení a dříve než žalobce učinil své důkazní návrhy. Polemizoval též se závěry, které žalovaný z vysvětlení J. K. vyvodil.

Podle stěžovatele postupoval žalovaný v rozporu s § 31 odst. 2 daňového řádu, bylo jeho povinností ověřovat a zjišťovat údaje týkající se příjmů daňových subjektů i ve prospěch daňových subjektů a zjistit objektivní pravdu, není pouze povinností žalobce prokázat oprávněnost zahrnutí předmětné částky do daňových nákladů, dostatečné zjištění skutkového stavu je zákonnou povinností žalovaného; v dané věci bylo zjištění skutkového stavu nedostatečné, navržené důkazy nebyly provedeny, žalobce nebyl vyrozuměn o tom, že byly prováděny úkony v daňovém řízení, nebyl ani vyrozuměn o jejich výsledcích, rovněž městský soud pochybil, jestliže neprovedl žalobcem navržené důkazy.

V rozporu se správním spisem je závěr městského soudu o tom, že stěžovateli bylo v průběhu celého dokazování známo, že má prokázat, že částku 3 000 000 Kč skutečně přijal. Ze správních spisů vyplývá, že žalobce byl vyzván k předložení konkrétních dokladů ohledně předmětné směnky a jejího zaúčtování, nikoliv však k tomu, aby prokázal faktické přijetí předmětné částky. V rozporu se správním spisem je i závěr městského soudu o tom, že se žalovaný řádně vypořádal s důkazy, jejichž provedení v odvolání navrhoval. Napadené rozhodnutí soudu, stejně jako rozhodnutí žalovaného, je založeno na tom, že žalobce údajně neprokázal svůj příjem; žalovaný měl za prokázaný výdaj ve výši 3 000 000 Kč (zpochybnil pouze výdaj 1 100 000 Kč) a nezabýval se tím, jak by mohl žalobce takový výdaj učinit, pokud by neměl tomu odpovídající příjem, jestliže shledal účetnictví žalobce formálně v pořádku.

Žalovaný se v písemném vyjádření ke kasační stížnosti odvolal na své vyjádření k žalobě, nové skutečnosti dle něho kasační stížnost neobsahuje a proto se k jejímu obsahu již blíže nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud je podle § 109 odstavců 2 a 3 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody v kasační stížnosti uvedenými. Podle § 109 odst. 3 s. ř. s. je však povinen z úřední povinnosti přihlížet k vadám taxativně zde uvedeným, mimo jiné i k vadám řízení před soudem, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí.

V předmětné věci stěžovatel v žalobě namítal porušení ustanovení daňového řádu žalovaným, především se dovolával toho, že porušil ustanovení § 36 odst. 1 daňového řádu tím, že neověřoval a nezjišťoval skutečnosti rozhodné pro správné a úplné vyměření daně též ve prospěch stěžovatele a je nesprávný jeho názor, že bylo jen na stěžovateli navrhnout důkazy k prokázání oprávněnosti uplatněných daňových nákladů; stěžovatel se dovolával též toho, že navrhl řadu důkazů k prokázání důvodnosti zahrnutí částky 1 100 000 Kč do daňově uznatelných nákladů. Zpochybňoval tak závěr žalovaného o tom, že neunesl důkazní břemeno a že ani na výzvu nesplnil a nepředložil žádné důkazní prostředky nepochybně prokazující věcné plnění podle předmětné směnky.

Ač stěžovatel v žalobě nezpochybnil samotný postup správce daně v řízení, které vyústilo k vydání dodatečného platebního výměru, nebylo možno od něj odhlédnout, neboť k tomu, aby si soud mohl učinit úsudek, zda důvodně zpochybnil závěr žalovaného o tom, že stěžovatel neprokázal oprávněnost zahrnutí částky 1 100 000 Kč do základu daně, musel se nutně zabývat i tím, zda daňová povinnost stěžovatele byla ověřována zákonem stanoveným postupem. Jen tehdy, pokud byl řádným procesním postupem daňový subjekt vyzván k prokázání skutečností dle § 31 odst. 9 daňového řádu, lze z této důkazní povinnosti vyvodit závěr o unesení či neunesení důkazního břemene a následně pak i závěr, zda náklad, který daňový subjekt odečetl ze svých příjmů, je daňově uznatelným nákladem či nikoliv.

Ze správního spisu vyplývá, že v souvislosti s daňovou kontrolou společnosti M., spol. s r. o., požádal Finanční úřad pro Prahu 9 správce daně o ověření, zda v účetnictví stěžovatele je zaúčtována směnka ze dne 30. 1. 1994, vystavená stěžovatelem na částku 4 100 000 Kč. Na základě tohoto dožádání byl za účasti zástupce stěžovatele M. B. sepsán protokol o ústním jednání ze dne 27. 8. 1998. V něm (aniž by bylo jakkoliv specifikováno, co z uvedeného je tvrzením zástupce stěžovatele a co vlastním zjištěním pracovníků správce daně na základě účetnictví stěžovatele či dalších podkladů, ani zda a v jakém rozsahu bylo účetnictví předloženo) se konstatuje, že směnka je v účetnictví stěžovatele zaúčtována, byla vystavena pro firmu H., S. n. 2, P., nebyla zjištěna bližší identifikace této firmy. Na směnku stěžovatel obdržel 3 000 000 Kč v hotovosti dne 30. 1. 1994, byla zaúčtována na účet 322 a peníze byly přijaty do pokladny. Úhrada směnky byla provedena firmě M., spol. s r. o., 4 100 000 Kč v hodnotě směnky, jednatel J. K., 1 100 000 Kč je zaúčtováno na účet 568. Operace se směnkou mezi jejím vyplacením nejsou stěžovateli známé. Směnka byla vystavena za účelem získání kapitálu.

Ve správním spise se dále nachází v souvislosti s daňovými řízeními jiných daňových subjektů šetření, prováděná daňovými orgány a týkající se občanského sdružení H. a též firmy M., spol. s r. o., a jejich obchodování se směnkami.

Správce daně následně výzvou ze dne 2. 6. 1999 vyzval podle § 16 odst. 2 daňového řádu stěžovatele k prokázání skutečností dle § 31 odst. 9 a § 31 odst. 4 daňového řádu, konkrétně k doložení všech skutečností týkajících se vydané směnky; vyzval stěžovatele k doložení veškerého účtování této směnky, příjmového dokladu, výdajového dokladu, smlouvy, vyplacení směnky a dále doložení všeho, čím může prokázat faktické uskutečnění a naplnění skutkové podstaty směnky. Ač stěžovatel požádal o prodloužení lhůty ve výzvě uvedené a této žádosti bylo vyhověno, ze správního spisu nevyplývá, že by této výzvě vyhověl a žádané doklady předložil. Správce daně poté vydal dne 17. 9. 1999 dodatečný platební výměr, kterým stěžovateli dodatečně doměřil daň z příjmů právnických osob za rok 1994 ve výši 462 000 Kč. K žádosti o sdělení důvodů dodatečného platebního výměru správce daně stěžovateli sdělil, že daň byla doměřena proto, že stěžovatel nedoložil požadované skutečnosti dle výzvy z 2. 6. 1999, týkající se vydané směnky, čímž neprokázal výdaje za rok 1994 dle § 24 zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů.

V podaném odvolání stěžovatel namítal, že tyto výdaje byly prokázány správci daně při místním šetření, které proběhlo na základě obdobné výzvy z července 1998, při tomto šetření byly doloženy všechny požadované skutečnosti a byl o něm sepsán protokol ze dne 27. 8. 1998. V odvolání stěžovatel popsal účel vystavení směnky i důvod a způsob, jak byla směnka proplacena. K prokázání uvedených skutečností stěžovatel navrhl provedení výslechu pracovníků správce daně, kteří prováděli místní šetření, výslechu M. B. ke stvrzení způsobu zaúčtování obchodní transakce, navrhl provedení místního šetření u společnosti M., spol. s r. o., o zaúčtování směnky a výslech jejího jednatele k pravosti příjmového dokladu a důkaz vyjádřením soudního znalce o právní relevantnosti předmětné směnky. Následně byl stěžovatel výzvou dle § 16 odst. 2 daňového řádu ze dne 14. 1. 2000 vyzván k předložení vyjádření znalce, které pak v prodloužené lhůtě předložil.

Ze správního spisu vyplývá, že správce daně při svém rozhodování vycházel z výsledků zjištěných při vyhledávací činnosti dle § 36 daňového řádu a zjištění v rámci místního šetření; závěry o nesplnění důkazní povinnosti stěžovatele prokázat věcné plnění podle předmětné směnky, na základě níž do daňových nákladů zahrnul částku 1 100 000 Kč a o neunesení důkazního břemene o tomto nákladu, spojil s výzvou ze dne 2. 6. 1999,

již byl stěžovatel k prokázání svých tvrzení týkajících se směnky a s ní souvisejících nákladů vyzván. Ač výzvu správce daně opřel o ustanovení § 16 odst. 2 daňového řádu a dovolával se tak plnění povinností, které má daňový subjekt v průběhu daňové kontroly ve vztahu k pracovníku správce daně, správní spis neobsahuje nic co by svědčilo o tom, že u stěžovatele byla zahájena daňová kontrola, ale ani o tom, že by daňová kontrola u stěžovatele probíhala a byla řádně ukončena vypracováním zprávy o kontrole, která by byla se žalobcem projednána a jím podepsána. To ostatně vyplývá i z rozhodnutí žalovaného, který již samotná zjištění z vyhledávací činnosti a zjištění učiněná v rámci místního šetření považuje za dostatečnou oporu k dodatečnému vyměření daně dle § 46 odst. 7 daňového řádu a i on, ve spojitosti s výše uvedenými výzvami dovodil, že stěžovatel v daňovém řízení neprokázal tvrzený náklad týkající se předmětné směnky.

Institut místního šetření a daňové kontroly je upraven v části první daňového řádu mezi obecnými ustanoveními, vyhledávací činnost pak v části druhé v rámci přípravného řízení.

Podle § 15 odst. 1 daňového řádu je správce daně oprávněn v souvislosti s daňovým řízením provádět místní šetření jak u subjektu daně, tak i u jiných osob. V následujících odstavcích tohoto ustanovení je upraven soubor práv i povinností správce daně, i osob, u nichž je místní šetření prováděno. Je však skutečností, že toto ustanovení samo nevymezuje obsah pojmu a explicitně ani cíl místního šetření a proto je nutno vycházet z obsahu celého ustanovení a jednotlivých, zde upravených oprávnění i povinností obou stran. Pracovník správce daně má tak například v době přiměřené předmětu šetření, zejména v době provozu, právo na přístup do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků, k účetním písemnostem, záznamům a informacím na technických nosičích dat v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona. Toto právo má též, jde-li o obydlí, které daňový subjekt užívá rovněž pro podnikání. Pracovník správce daně může zajistit též věci, u nichž jejich nezajištění by mohlo mít za následek nemožnost dodatečného průkazu skutečností potřebných v daňovém řízení. Naproti tomu daňový subjekt a třetí osoby jsou povinny poskytnout pracovníku správce daně všechny přiměřené prostředky a pomoc potřebnou k účinnému provedení místního šetření, zejména mu podat potřebná vysvětlení.

Z obsahu § 15 daňového řádu je tedy zřejmé, že cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“. O místním šetření je pořizován, dle jeho povahy, protokol či pouhý úřední záznam. Přesto, že protokol o ústním jednání (§ 12 daňového řádu) je veřejnou listinou, vždy však pouze zobrazuje či dokumentuje průběh jednání, popis děje či výpovědi jednotlivých osob.

Na prakticky obdobných principech je založena i vyhledávací činnost správce daně. Jejím cílem je dle § 36 odst. 1 daňového řádu ověřování úplnosti evidence či registrace daňových subjektů, zjišťování údajů týkajících se jejich příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně. K tomu účelu může sdružovat informace a informační systémy sloužící k rozdílným účelům. Dle odstavce 2 cit. ustanovení má správce daně při vyhledávací činnosti stejná oprávnění jako při místním šetření. Vyhledávací činnost může vykonávat i bez přímé součinnosti

s daňovým subjektem, výsledky vyhledávací činnosti však dle odstavce 3 může využít až po zahájení příslušného daňového řízení.

Na rozdíl od místního šetření vyhledávací činnost může správce daně provádět pouze u daňových subjektů, není však tato činnost, na rozdíl od místního šetření, vázána na jednoznačný požadavek, aby byla prováděna v souvislosti s daňovým řízením.

Ustanovení § 16 daňového řádu vymezuje cíl daňové kontroly tak, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.

Jak je z uvedeného zřejmé, je to právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ, (v daném případě, ověřit správnost daňové povinnosti přiznané daňovým subjektem); následující odstavce tohoto ustanovení vybavují jak správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností. Podle odstavce 4 tak například může daňový subjekt podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění apod. O výsledku zjištění pak sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou je povinen s daňovým subjektem projednat. Znamená to, že zpráva z daňové kontroly tak musí obsahovat výsledek zjištění, tedy správní úvahu správce daně, na základě níž dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. Tato skutečnost je právně významná obzvláště proto, že dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění a daňový subjekt musí mít zachovánu reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k jejímu doměření pro případ jeho obrany v odvolacím řízení.

Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlédnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu s nímž je vedeno daňové řízení. Nepostačuje proto, je-li daňová povinnost doměřena pouze na základě výsledků získaných při vyhledávací činnosti či při místním šetření, aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která jsou daňovému subjektu garantována právě § 16 daňového řádu. Takovým postupem je totiž daňový subjekt krácen na svých zákonem garantovaných právech, zejména na právu kvalifikované obrany, kterou může uskutečnit, vycházeje z úvah a výsledku zjištění, jež jsou nutným obsahem právě zprávy z daňové kontroly.

V předmětné věci správce daně zaslal stěžovateli výzvu dle § 16 odst. 2 daňového řádu, k prokázání skutečností podle § 31 odst. 9 a § 34 odst. 4, jíž jej vyzval k doložení všech skutečností týkajících se předmětné směnky. Na jejím základě ze skutečností zjištěných vyhledávací činností a místním šetřením pak daňové orgány dovodily závěr o neunesení důkazního břemene prokázat předmětný výdaj.

Za situace, kdy správce daně daňovou kontrolu řádně nezahájil, v daňové kontrole řádně nepokračoval, o výsledných zjištěních nesepsal zprávu o daňové kontrole a tu zákonem stanoveným způsobem neukončil, nebyla výzva, doručená stěžovateli, způsobilou založit mu povinnost prokázat předmětný náklad. Pokud správce daně řádným procesním postupem stěžovatele nevyzval k prokázání tvrzeného nákladu, nemohl ani učinit závěr o tom, že stěžovatel své důkazní břemeno neunesl a dodatečným platebním výměrem o neprokázaný

náklad zvýšit základ daně a daň z příjmů právnických osob za příslušné zdaňovací období. Ve vadném procesním postupu pokračoval i žalovaný, jestliže postup správce daně shledal žalovaný souladným se zákonem a i on vyzval stěžovatele k doložení důkazů navržených jím v odvolání procesně vadným způsobem.

V daňovém řízení tak správní orgány porušily daňový řád tak zásadním způsobem, že to mohlo mít nejen za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, ale zároveň takto v samém základu vadně vedené daňové řízení ani nedávalo městskému soudu prostor přezkoumat napadené rozhodnutí v intencích žalobních bodů. Městský soud proto měl napadené rozhodnutí z úřední povinnosti zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení; jestliže tak neučinil, sám zatížil své řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonnost jeho vlastního rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud proto zrušil napadený rozsudek (§ 110 odst. 1 věta prvá s. ř. s.) a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. dubna 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu