

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **Č. B.,** zastoupeného JUDr. Petrem Stokláskem, advokátem se sídlem Praha 5, Holečkova 9, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 10. 2003, č. j. 38 Ca 438/2002 - 62, ve znění opravy ze dne 17. 10. 2004,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze **se** v části, kterou byla zamítnuta žaloba směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2002, č. j. FŘ-5745/11/01 **zrušuje** a v této části **se** mu věc **vrací** k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost směřující proti rozsudku Městského soudu v Praze v části, kterou byla zamítnuta žaloba směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2002, č. j. FŘ-5746/11/0, **se zamítá.**

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti dvěma rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 4. 2002, a to č. j. FŘ-5745/11/01 (zdaňovací období r. 1997), a č. j. FŘ-5746/11/01 (zdaňovací období r. 1995), jimiž byla zamítnuta jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 19. 10. 2000, č. j. 308290/00/005523/6797 (daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1995 ve výši 986 782 Kč) a č. j. 307389/00/005523/6797 (daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1997 ve výši 551 760 Kč).

Městský soud v rozsudku odmítl žalobní námitky s tím, že výzva žalovaného ze dne 25. 7. 2001 k prokázání výdajů ve výši 163 660 Kč ve zdaňovacím období r. 1995

nebyla vydána v rozporu se zákonem, neboť odvolací orgán je podle § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád) oprávněn k doplnění řízení a k tomu může využít i výzvy podle § 31 odst. 9 daňového řádu. K dalším žalobním námitkám zaujal městský soud názor, že zálohová faktura č. 95033 není dostatečným dokladem tvrzeného výdaje, že nebylo prokázáno žalobní tvrzení o nepředložení úplného účetnictví správcem daně žalovanému, že nepřesnost při konstatování obsahu protokolu neměla vliv na rozhodnutí žalovaného, že na věc nebylo možno aplikovat ust. § 43 daňového řádu, že správce daně nebyl povinen sdělil žalobci, které důkazní prostředky se staly důkazem, a to zejména za situace, kdy žalobce svá tvrzení neprokázal, a že žalobce neprokázal výdaje podle faktur č. 97021, č. 97031 a č. 97045 a výslech navržených svědků nemohl být dostatečným důkazem tvrzených výdajů. Z těchto důvodů shledal městský soud postup i rozhodnutí žalovaného za odpovídající zákonu a žalobu proto zamítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nezákonnost rozsudku městského soudu spočívající v nesprávném posouzení právní otázky a ve vadách správního řízení, pro které mělo být rozhodnutí žalovaného soudem zrušeno, tedy důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.

Námitky konkretizuje ve vztahu k jednotlivým napadeným rozhodnutím žalovaného takto :

A.rozhodnutí č. j. FŘ/5746/11/01 (daň za rok 1995)

1) Odvolací orgán v rámci dokazování vydal nezákonnou výzvu k odstranění pochybností, přitom byl oprávněn podle § 50 odst. 4 daňového řádu přiměřeně použít jeho ust. § 43. K výkladu pojmu „přiměřené aplikace“ odkazuje na rozsudek Vrchního soudu v Praze zn.“ Jc 165/2002 9 Cmo 20011“, podle něhož přiměřená aplikace předpokládá analogickou aplikaci jen některých ustanovení, a to takových, která jsou pro daný případ vhodná a povaha věci to připouští. Ve výzvě jsou navíc požadovány po daňovém subjektu skutečnosti neodpovídající možnostem § 43 daňového řádu. Výzva byla vydána podle § 31 odst. 9 daňového řádu, aniž toto ustanovení obsahuje oprávnění k jejímu vydání, neboť pouze stanoví procesní povinnost daňového subjektu prokazovat, nikoliv oprávnění správce daně učinit procesní úkon k realizaci dané povinnosti. K tomu poukazuje na rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 9. 1998, č. j. 10 Ca 213/98 - 15 a na nález Ústavního soudu zveřejněný pod č. 130/1996 Sb. Stěžovatel, i přes nezákonnost vydané výzvy, na ni reagoval, a tedy projevil povinnou součinnost. Přesto městský soud toleroval nezákonný postup žalovaného a k těmto závažným skutečnostem nepřihlédl; přitom požadavky na konkretizaci okolností při předávání katalogů po šesti letech jsou nereálné a nesplnitelné a šly nad rámec ust. § 43 daňového řádu. Žalovaný také neměl pochybnosti o předložených důkazních prostředcích, jak je zřejmé z protokolu ze dne 21. 1. 2002, neboť jinak byl jistě stěžovatele vyzval k jejich odstranění.

2) Zálohová faktura č. 95033 na částku 172 800 Kč vystavená oproti nákladům ve výši 163 600 Kč dokládala příjem převyšující náklady. Žalovaný odmítl tento důkaz a neprovedl navržený výslech svědků - zástupců odběratele, stejně jako další navržené důkazy. Městský soud nepřihlédl k zákonnému požadavku souvislosti výdajů s příjmy.

3) Stěžovatel předal správci daně ke kontrole peněžní deník za rok 1995, což je zřejmé i ze zprávy o daňové kontrole, v níž jsou konstatovány např. řádky č. 942 a č. 1205.

Vrácena mu byla pouze část za 1. pololetí končící řádkem 481. Z toho je zřejmé, že správce daně předal odvolacímu orgánu účetnictví neúplné, v rozporu s § 49 odst. 4 daňového řádu. Není pravdou, že byly vráceny veškeré předané doklady, z protokolu (formulářového textu) vyplývá jen, že doklady byly vráceny v pořádku. Odvolací orgán byl na neúplnost jemu předložených materiálů upozorněn, přesto v rozporu s ust. § 49 odst. 4 daňového řádu tuto vadu neodstranil.

4) Protokol z ústního jednání sepsaný dne 16. 10. 2000 byl v rozhodnutí účelově zkreslen. V protokole je uvedeno, že v současné době nemá p. B. žádné důkazní prostředky než zde uvedené - tím bylo míněno jen v době sepsání protokolu. V rozhodnutí je ovšem uvedeno, že uvedl, že nemá žádné jiné důkazní prostředky, a na tom stojí rozhodnutí. Soud tuto námitku bagatelizoval. Stejně nekvalifikovaně bylo přistoupeno k dokazování nákladů podle faktur č. 95025 a č. 95034, kdy žalovaný nevzal v úvahu žádný z řádně označených důkazů k odstranění pochybností o realizaci reklamního spotu a ani nevyzval k odstranění pochybností, které zřejmě měl.

5) Žalovaný při zamítnutí odvolání porušil řadu procesních ustanovení a tím stěžovatele zkrátil na jeho procesních právech. Stěžovatel mohl a chtěl dokládat další důkazní prostředky, a to listinné i výpovědi svědků, ovšem žalovaný mu nesdělil, že předložené důkazy jsou k prokázání nedostatečné a je třeba důkazů dalších. To je v rozporu s ust. § 2 odst. 2 daňového řádu. Pro tato procesní pochybení měl městský soud po důkladném posouzení rozhodnutí žalovaného zrušit. Zde odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 5. 2000 č. j. 30 Ca 28 - 32/2000 - 4 o nezbytnosti sdělení pochybností o předložených důkazech a konkretizaci toho, co má žalobce prokázat.

6) Žalovaný porušil § 31 odst. 8 písm. b) a c) daňového řádu nenapravením vady postupu správce daně, který nesdělil, které důkazní prostředky se staly důkazem a v rozporu s ust. § 50 odst. 3 daňového řádu zkrátil stěžovatele na jeho právech, neboť ten netušil, že své důkazní povinnosti nedostál. I to je porušením ust. § 1 a § 2 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný v odvolacím řízení nečinil opatření ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Ani k těmto podstatným vadám městský soud nepřihlédl.

B. rozhodnutí č. j. FŘ/5745/11/01 (daň za rok 1997)

1) Žalovaný vyzval dne 6. 2. 2002 podle § 50 odst. 3 daňového řádu stěžovatele k prokázání výdaje 1 850 000 Kč, a to jakýmikoliv prostředky. Neuznal, že šlo o zálohy na akce, které byly zrušeny v r. 2000 pro nedostatek prostředků a vrácené zálohy byly zahrnuty do příjmů.

2) Na výzvu stěžovatel reagoval návrhem na výslech svědků, poukazem na daňové přiznání, listinné důkazy a peněžní deník. Žalovaný na návrhy nereagoval, nevypořádal se s nimi, některé zamlčel a jiné nepravdivě interpretoval. Např. zcela zamlčel návrh na výslech svědků a v rozporu s ust. § 2 daňového řádu jej neprovedl (nebo k jeho provedení stěžovatele nepřizval). K tomu poukazuje stěžovatel na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 424/2002 - 35, podle něhož lze v neprospěch daňového subjektu rozhodnout jen po řádném provedení všech navržených důkazů.

3) Výše uvedené zásady provádění dokazování jsou praktickým vyjádřením ústavního práva na zajištění spravedlivého procesu podle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

Městský soud pak přístup žalovaného převzal přesto, že skutková podstata, z níž žalovaný vycházel, nemá oporu ve spise a při jejím zjišťování byl porušen zákon.

4) Správce daně postupoval v rozporu s povinností vyplývající z ust. § 31 odst. 2 daňového řádu ukládající co nejúplnější zjišťování skutečného stavu. Tedy správce daně má zjišťovat i nad rámec navržených důkazů, a pokud tak neučinil, zkrátil stěžovatele na jeho právech.

5) Žalovaný vydáním zamítavého odvolacího rozhodnutí porušil zásadu zákonnosti (§ 2 daň. řádu), čl. 2 odst. 3 Ústavy, a městský soud tyto vady nezhojil.

6) Neobstojí ani tvrzení žalovaného o významu prohlášení stěžovatele při projednání zprávy o kontrole. Text o předložení všech důkazních prostředků je předtištěn, navíc výzvou nebyly na stěžovateli požadovány nějaké konkrétní důkazy, ale jakékoliv důkazní prostředky. Kromě toho zpráva o daňové kontrole není veřejnou listinou, kterou žalovaný v rozhodnutí účelově zkreslil v neprospěch stěžovatele, a to právě tvrzením o nedostatku důkazních prostředků (rozdíl mezi „v současné době nemá“ a „nemá“). Omluva chybami v psaní neobstojí, jde o překrucování faktů.

7) Z toho všeho dle stěžovatele plyne, že žalovaný postupoval v odvolacím řízení v rozporu s ust. § 50 daňového řádu, zejména s povinnostmi plynoucími z odst. 4 a městský soud k tomu nepřihlédl.

8) Žalovaný rozhodl při porušení řady procesních ustanovení, přesto, že stěžovatel chtěl dokládat a předkládal důkazní prostředky, žalovaný o nich nesdělil žádné pochybnosti, a tedy stěžovatele uvedl v omyl, že dalších důkazů není třeba. Z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 5. 2000, č. j. 30 Ca 28 - 32/2000 - 4 přitom plyne, že povinností správce daně je sdělit daňovému subjektu pochybnosti o předložených dokladech a konkretizovat, co přesně je třeba prokázat. Žalovaný tím, že neumožnil stěžovateli doložit svá tvrzení, porušil ust. § 50 odst. 3 a § 1, § 2 odst.1 daňového řádu a nečinil tím opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. To mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí. Zde poukazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 402/99. Ani k těmto vadám městský soud nepřihlédl.

9) Vrcholem celé řady procesních vad v odvolacím řízení byla neochota žalovaného přezkoumat daňové přiznání za rok 2000, z něhož je patrné zdanění těchto příjmů v tomto zdaňovacím období. Přitom správce daně výzvou č. 133810/01/060911/1245 požadoval právě objasnění těchto skutečností a stěžovatel v odpovědi ze dne 11. 9. 2001 konkrétně popsal dodanění předmětných záloh a jednal o tom osobně i se správcem daně.

10) Stěžovatel jako daňový subjekt dostál své povinnosti prokázat svá tvrzení a v tom případě je povinností správce daně tyto důkazy podle § 38 odst. 1 písm. b), c) daňového řádu vyvrátit. Správce daně ovšem na žádost stěžovatele podle § 32 odst. 9 daňového řádu nesdělil, které důkazní prostředky se staly důkazem a odvolací orgán v rozporu s ust. § 50 odst. 3 daňového řádu tuto vadu neodstranil. Stěžovatel tak byl v domnění, že své důkazní povinnosti dostál a postupem žalovaného byl zkrácen na svých právech.

11) Postup žalovaného neodpovídal ust. § 50 odst. 3 daňového řádu, když neodstranil vady řízení před správcem daně a tím porušil i ust. § 1 a § 2 odst. 1 daňového řádu, neboť nečinil opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Stěžovatel přitom plně se správcem daně spolupracoval a předkládal důkazní prostředky,

které měl k dispozici. I zde stěžovatel poukazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 402/99 a na důsledky nezákonného postupu správce daně vedoucí k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Porušení průběhu vytýkacího řízení mělo vliv na zákonnost rozhodnutí a městský soud k těmto vadám řízení nepřihlédl.

Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení rozsudku městského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení. Současně žádá o odkladný účinek kasační stížnosti.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na skutečnosti vztahující se v prvé řadě k rozhodnutí č. j. FŘ/5746/11/01 (r. 1995), a to že ust. § 43 odst. 1 daňového řádu upravuje vytýkací řízení, které je součástí řízení vyměřovacího, neboť se vztahuje k podanému daňovému přiznání před vyměřením základu daně a daňové povinnosti. Výzvu podle § 43 odst. 1 daňového řádu lze použít jen do ukončení vyměřovacího řízení; po jeho ukončení je třeba využívat institutů jiných. Stěžovatel byl vyzván k prokázání tvrzení uvedených v protokole o místním šetření ze dne 16. 10. 2000 podle § 31 odst. 9 daňového řádu a měl doložit oprávněnost výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona. Stěžovatel tedy věděl, ke kterému výdaji se vztahuje pochybnost správce daně a daňová kontrola byla provedena v souladu s ust. § 47 odst. 1, 2 daňového řádu. Konkrétně měl stěžovatel prokázat, že tisk 10 000 ks katalogů souvisel jeho příjmy a vzhledem k tomu, že platba byla předávána v hotovosti, měl doložit předání a převzetí částky a převzetí katalogů. Žalovaný připouští, že v rozhodnutí došlo k chybě v citaci z protokolu o nedostatku dalších důkazů, nešlo však o záměr žalobcovo tvrzení zkreslit. Pokud jde o tvrzení o předání peněžního deníku, pak ze spisového materiálu plyne, že stěžovatel doložil dva peněžní deníky, jeden končí zápisem č. 481, druhý zápisem č. 449. Ze zprávy však neplyne předání originálu kompletního deníku za rok 1995, podle zprávy o kontrole byly zapůjčené materiály řádně vráceny daňovému subjektu. K výzvě v odvolacím řízení předložil pouze deník končící zápisem ze dne 30. 6. 1995 a jeho žalobní tvrzení neodpovídá tomu, co uvedl do protokolu ze dne 21. 1. 2002. Navíc žalovaný poznamenává, že při kontrole jsou pořizovány kopie dokladů a originál je ponechán daňovému subjektu. Je povinností daňového subjektu podle § 31 odst. 9 daňového řádu prokázat tvrzené skutečnosti, nebo skutečnosti k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván a správce daně předložené důkazy hodnotí ve smyslu § 2 odst. 3 téhož zákona. Stěžovatel byl vyzván k prokázání, že částka 163 660 Kč je výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (tedy jednak uskutečnění výdaje a jednak jeho souvislost s příjmy), výzvy byla dostatečně konkrétní. Stěžovatel reagoval předložením peněžního deníku za období 1 - 6 r. 1995, zálohové faktury č. 95033 (fakturace zálohy ve výši 172 800 Kč) a k tomu do protokolu uvedl, že si nepamatuje kdo a komu katalogy předal. Faktura č. 41528 na částku 163 600 Kč vystavená 6. 9. 1995 za tisk katalogů obsahuje údaj, že celková částka ve výši 199 665 Kč (včetně DPH) byla uhrazena v hotovosti. V předložených peněžních denících zaúčtována nebyla a nebyla doložena ani žádná smlouva ani doklad o skutečné úhradě. Nebylo-li doloženo zaúčtování ani proplacení, pak tvrzení stěžovatele ani zálohovou fakturu nelze považovat za dostatečné doložení výdaje. Faktury č. 95025 a č. 95034 na částky 980 000 Kč a 1 050 000 Kč vystavené společností P. H. – M. s. r. o. dne 23. 11. 1995 se týkají přefakturace ze společnosti P. - M. s. r. o., v níž byl p. B. jednatelem, na něho jako fyzickou osobu, a to za služby dle smlouvy z 10. 8. 1995. K tomu stěžovatel doložil množství faxových zpráv a zápisů z jednání ohledně zakázky na výrobu televizního spotu. Smlouva ovšem předložena nebyla a stejně tak ani žádný doklad potvrzující skutečnou úhradu této částky. V peněžním deníku výdaje nejsou zaúčtovány a podle poznámky na faktuře č. 95034 mělo jít o platbu v hotovosti. Videokazeta k vyrobení reklamního spotu sama o sobě není důkazem uskutečnění reklamních akcí, ani není zřejmá její souvislost s danými fakturami. Předložení peněžního deníku

se záznamy do konce června r. 1995 nemůže být důkazem pro platby, které se měly uskutečnit v listopadu a prosinci téhož roku. Žalovaný nepopírá doložení existence jednání mezi společností P. – M. s. r. o. a stěžovatelem, nebyly však doloženy deklarované výdaje a jejich charakter výdajů daňově uznatelných. Není pravdou, že žalovaný uvedl stěžovatele v omyl přijetím důkazů a nesdělením pochybností o nich. Žalovaný vzal v úvahu všechny předložené důkazy a v souladu se zákonem je zhodnotil. Jestliže stěžovatel nedoložil ani zaúčtování ani proplacení faktury, nemohla mít zálohová faktura žádný důkazní význam. Stejně tak nebylo třeba vyslýchat navržené svědky - návrh byl nekonkrétní a nebyl upřesněn ani v odvolacím řízení. Stěžovatel byl dostatečně informován o veškerých pochybnostech o tvrzení i předložených důkazech, podrobně se tak stalo ve sdělení důvodu rozdílů (č. j. 26456/01/005933/5795 ze dne 28. 1. 2001), přesto k opakované výzvě žádný dostačující doklad nepředložil.

V dalším vyjádření ke kasační stížnosti, a to k rozhodnutí č. j. FŘ/5745/11/01 (r. 1997), žalovaný poukazuje na ust. § 31 odst. 9 daňového řádu ukládajícího daňovému subjektu povinnost prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z toho plyne, že výši a oprávněnost daňových výdajů prokazuje správci daně daňový subjekt a správce následně v souladu s ust. § 2 odst. 3 daňového řádu předložené důkazy hodnotí. Stěžovatel byl vyzván dne 13. 9. 2000 k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění a oprávněnosti výdajů ohledně faktur vystavených společností P. - H. s. r. o. a dále k doložení, že tyto výdaje sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Při projednání výzvy (protokol ze dne 16. 10. 2000) uvedl stěžovatel k fakturám č. 97021, č. 97031 a č. 97045, že částky na nich uvedené nedovede zdůvodnit. Nesprávná citace jeho celkového vyjádření v odvolacím rozhodnutí byla neúmyslnou chybou, která ovšem na posouzení věci neměla žádný vliv. V odvolacím řízení byl stěžovatel znovu vyzván (výzva z 6. 2. 2002) k prokázání všech svých tvrzení, zejména uvedených v doplnění jeho odvolání. Jednalo se o tvrzení, že předmětnými fakturami byly poskytnuty zálohy na pokračování reklamní akce pro K. K., která se měla realizovat na přelomu roku a až do r. 1999 a na další reklamní akci (automobily D.), které ovšem byly posléze objednateli pro nedostatek finančních prostředků stornovány; že se akce neuskuteční však bylo jasné až v r. 2000. Z toho důvodu se měly vrácené zálohy promítnout až v r. 2000. K tomu stěžovatel doložil peněžní deník za r. 1996 za období 7 - 9/1996, nepodepsanou a nedatovanou smlouvu uzavřenou mezi firmou P. –H. –F. (zastoupenou stěžovatelem) a firmami D. A. a. s. a B. a. s., další materiály z jednání a kopii daňového přiznání za r. 2000. Zmíněné faktury se týkaly záloh na reklamní služby a šlo o přefakturaci ze společnosti P. –M. s. r. o. na stěžovatele jako fyzickou osobu. Předložené doklady nasvědčovaly přípravným jednáním mezi uvedenými společnostmi, ovšem nijak nedokazovaly, že zálohy stěžovatelem vyplacené byly výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu podle § 24 zákona o daních z příjmů. Úhrada částek nebyla nijak doložena, ani výpisem z účtu (mělo jít o bankovní převod), ani záznamem v peněžním deníku. Dodanění záloh v r. 2000 je z hlediska neprokázání daňové uznatelnosti výdajů irelevantní. Návrh výslechu svědka A. V. (společníka fi P – M. s. r. o.) byl zcela nadbytečný, neboť žalovaný o uskutečnění přípravných jednání nepochyboval. Poukazuje-li stěžovatel v kasační stížnosti na předložení peněžního deníku za rok 1995 jako na důkaz, lze k tomu jen sdělit, že se jednalo o faktury z r. 1997. Správce daně na žádost daňového subjektu v souladu s ust. § 32 odst. 9 daňového řádu sdělil důvody rozdílů, neporušil ustanovení § 31 odst. 8 písm. b), c) daňového řádu, neboť uznatelné důkazy, k nimž byl opakovaně vyzván předloženy nebyly. Stěžovatel záměrně zaměňuje prokazování přípravných akcí s povinností prokázat uznatelnost deklarovaných výdajů a záměrně předkládal doklady týkající se jiných zdaňovacích období. Jeho tvrzení o porušení ust. § 50

daňového řádu žalovaným tak vychází z mylných předpokladů. Proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.); přitom posouzení této důvodnosti je provedeno podle jednotlivých námitek stěžovatelem v kasační stížnosti vytýčených a samostatně ve vztahu k jednotlivým rozhodnutím žalovaného.

Rozhodnutí č. j. FŘ/5746/11/01 (daň za rok 1995) :

K námitce A/1 ze spisu vyplynulo, že stěžovatelem označená výzva ze dne 25. 7. 2001 č. j. 6602/11/01 byla vydána v odvolacím řízení žalovaným podle § 31 odst. 9 daňového řádu a bylo jí požadováno prokázání, že částka 163 660 Kč uplatněná v r. 1995 do daňových výdajů (fa č. 41528 vystavená dne 6. 9. 1995 dodavatelem spol. Q., P. 10) je výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., dále prokázání, že 10 000 ks katalogů bylo převzato a kým byly předávány a přebírány, a dále prokázání předání a převzetí platby v hotovosti. Současně byl daňový subjekt vyzván k doložení využití těchto katalogů a k předložení peněžního deníku za rok 1995. Stěžovatel především namítá, že žalovaný k této výzvě vůbec nebyl oprávněn, pokud mohl učinit nějakou výzvu, tak podle § 43 daňového řádu, které ovšem daná výzva neodpovídá. Žalovaný poukazuje na nemožnost postupu podle § 43 a oprávněnost postupu podle § 31 odst. 9 daňového řádu.

V daném případě probíhalo před žalovaným odvolací řízení. Podle § 50 odst. 3 daňového řádu je odvolací orgán oprávněn výsledky daňového řízení doplňovat a odstraňovat vady řízení. Jestliže je odvolací orgán oprávněn k doplnění řízení, je tak oprávněn i k úkonům, které měly být provedeny v řízení před orgánem I. stupně. Umožňuje-li odst. 4 cit. stanovení přiměřené použití § 43, neznamená to, že je odvolací orgán povinen toto ustanovení použít, pokud podmínky pro užití tohoto ustanovení nejsou splněny a lze k doplnění řízení užít jiných procesních institutů. K užití ust. § 43 a vztahu s ust. § 31 odst. 9 daňového řádu lze odkázat na konstantní judikaturu. Např. podle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2004 č. j. 5 Afs 31/2003 - 81 vytýkací řízení (§ 43 daň. řádu) předchází vyměření daně a nelze je tedy zahájit poté, co správce daně daň již vyměřil. Provádí-li správce daně daňovou kontrolu až po vyměření daně, nepostupoval v rozporu se zákonem vyzval-li stěžovatele ke splnění povinnosti podle § 31 odst. 9 daň. řádu……; stejně tak v rozsudku ze dne 7. 10. 2004 č. j. 7 Afs 28/2003 - 67 bylo vysloveno, že vytýkací řízení podle § 43 daňového řádu je součástí řízení vyměřovacího. Ustanovení § 39 odst. 1 daňového řádu ukládá daňovému subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. To současně znamená, že správce daně je oprávněn toto prokázání vyžadovat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2004 sp. zn. 7 Afs 1/2003). Stěžovatelem označené rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 9. 1998, č. j. 10 Ca 213/98 - 15 pouze srovnává procesní povinnost daňového subjektu s procesním úkonem správce daně podle § 43 daňového řádu a ústí v názor o náležitostech výzvy. Dovolává-li se stěžovatel nálezu Ústavního soudu zveřejněného pod č. 130/1996 Sb. (ze dne 24. 4. 1996), jde o nález zamítající návrh na zrušení ust. § 31 odst. 9 daňového řádu s odůvodněním, že toto ustanovení je vyjádřením součinnosti daňového subjektu vyplývající z ust. § 2 odst. 2 daňového řádu a zásady, že daňový subjekt je povinen daň sám přiznat a povinnost své tvrzení doložit. Vztah mezi ustanovením

§ 43 a § 39 ovšem tento nález řeší jen ve vztahu k vyměřovacímu řízení, proto z něho nelze v daném případě pro stěžovatele ničeho vytěžit.

Naplnění podmínek pro vydání výzvy a její obsah - to je to podstatné z hlediska případného porušení práv stěžovatele. I když § 31 odst. 9 daňového řádu výslovně neupravuje náležitosti výzvy podle tohoto ustanovení vydané, je samozřejmé, že může obstát jen za předpokladu jasnosti, určitosti a srozumitelnosti požadavků. O naplnění těchto podmínek v daném případě není pochyb. Navíc tato výzva byla vydána za situace, kdy pochybnosti o oprávněnosti předmětného výdaje byly zahrnuty již do zprávy o kontrole č. j. 305219/00/005933/5795 projednané se stěžovatelem dne 18. 10. 2000 (dále jen zpráva o kontrole) a při projednání výsledků kontroly dne 16. 10. 2000 se sám k nim vyjadřoval, stejně tak jako v odvolání (zejména jeho doplnění). Přitom toto vyjádření neznamenalo odstranění pochybností o výdajích vzniklých při kontrole. Za dané situace byl žalovaný oprávněn k výzvě za použití ustanovení § 50 odst. 3 a § 31 odst. 9 daňového řádu a jeho výzva byla dostatečně srozumitelná, jasná a konkrétní. Jiné podmínky a náležitosti by ostatně stěžovatel nemohl očekávat ani při postupu podle § 43, jehož se dovolává. Stěžovatel ovšem dále tvrdí, že požadavek na doložení okolností předávání katalogů po šesti letech byl nereálný. Zde je třeba vycházet ze zjištěných skutečností, a to že stěžovatel uplatnil za r. 1995 výdaj, který nebyl doložen, jednalo se o platbu v hotovosti, katalogy neexistovaly a z ničeho nevyplývalo jejich užití ve vztahu k jeho příjmům. Žalovaný tedy požadoval pouze prokázání výdaje tvrzeného daňovým subjektem. Daňový subjekt je totiž odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení (viz např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, č. j. 31 Ca 62/2002 - 25, uveřejněný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 94/2004). Řádné účtování o výdajích a uchovávání dokladů o jejich uskutečnění patří k povinnostem daňového subjektu a na jejich existenci nemá plynutí času žádný vliv. Časový odstup má jistě svůj význam tam, kde musí být dokazováno svědecky to, k čemu doklady chybí. To je ovšem rizikem daňového subjektu, který nemůže výdaj a jeho užití řádně dokladovat. Přitom ze spisu nevyplývá, a stěžovatel ani netvrdí, že by doložení tvrzených skutečností bylo vyžadováno po uplynutí zákonných lhůt (§ 47 daňového řádu). Závěr městského soudu při posouzení výzvy žalovaného tak odpovídá zákonu.

K námitce A/2 ze spisu plyne, že označenou zálohovou fakturou byl stěžovatelem dokladován výdaj ve výši 163 660 Kč (fa č. 41528 z 16. 9. 1995, spol. s r. o. Q.) za tisk 10 000 ks katalogů. Ve zprávě o kontrole je konstatováno nedoložení tohoto výdaje, výzvou správce daně ze dne 13. 9. 2000 byl daňový subjekt vyzván k prokázání uskutečnění a oprávněnosti mj. tohoto výdaje. V protokole o ústním jednání ze dne 16. 10. 2000 je k tomu uvedeno, že faktura byla předložena a katalogy není daňový subjekt momentálně schopen předložit. K výzvě žalovaného z 25. 7. 2001 podle protokolu ze dne 21. 1. 2002 daňový subjekt předal 2x peněžní deník za období 1 - 6/1995, zálohovou fakturu č. 95033 společnosti M.r a. s. K. V. na částku 172 800 Kč a uvedl, že si nepamatuje kdo a komu katalogy předával, vzorek katalogu již nemá. Návrh důkazů výslechem svědků je obsažen ve zcela nekonkrétní podobě v doplnění odvolání s tím, že katalog skla (zpracovávaný spol. Q. pro společnost M.) již není k dispozici, a proto je navrhován „výslech svědků z obou těchto společností, kteří uskutečnění této reklamní akce dosvědčí a upřesní“. Návrh důkazů takto obecně provedený ani po výzvě nebyl konkretizován, tedy tak, aby bylo zřejmé, které osoby mají být vyslechnuty a z jakého důvodu. Daný důkazní návrh stěžovatele nelze vyložit jinak, než že žalovaný má vyslechnout zástupce dvou zainteresovaných společností k tomu, jestli si náhodou tuto obchodní transakci nepamatují. Nesměřoval tedy k výslechu konkrétních osob, které se na obchodní akci aktivně podíleli a tudíž by mohli doložit jak dodání zboží tak

předání ceny (existenci výdaje). Návrh důkazu výslechem svědků, kteří nejsou označeni a u nichž není zřejmé, že by mohli existující pochybnost odstranit není návrhem důkazu, který by byl povinen žalovaný akceptovat. Za situace, kdy tvrzený výdaj provedený v hotovosti bez dokladu nebyl zaúčtován v předloženém peněžním deníku, nebyly předloženy smlouvy, neexistovalo zboží ani nebyly navrženy jiné konkrétní důkazy k doložení obchodní akce a k vynaložení tohoto výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, nelze než konstatovat, že stěžovatel své důkazní břemeno neunesl a žalovaný své povinnosti neporušil. To také žalovaný v odvolacím rozhodnutí uvedl a městský soud se s tím v rámci hodnocení důkazní povinnosti rovněž vypořádal. Nelze městskému soudu vytýkat, jak činí stěžovatel, že nepřihlédl k požadavku souvislosti výdajů s příjmy; tuto souvislost lze hodnotit jen u prokázaného výdaje.

K námitce A/3 ze zprávy o kontrole plyne, že vycházela z peněžních deníků a z dokladů, mj. za rok 1995 a v tomto roce byla skutečně kontrolována položka peněžního deníku č. (řádek) 1205, podle závěrů kontroly byly všechny zapůjčené materiály daňovému subjektu v pořádku vráceny. Ve výzvě správce daně ze dne 13. 9. 2000 jsou konstatovány pochybnosti ohledně výdajů vedených na řádcích 955, 1149, 1158 a 1205 - všechny z druhého pololetí r. 1995. V kontrolních poznámkách (rukou psaných) obsažených ve spise je uvedeno, že peněžní deník je veden v počítači a současně, že jde o deník za období 1 - 6/1995. V soupise spisového materiálu (který byl vyhotoven podle časově posledního záznamu v r. 2002) je pod položkou 45. uveden peněžní deník za období od 1. 1. do 30. 6. 1995 a pod položkou 46. peněžní deník za období od 1. 1. 1995 do 31. 12. 1995. Výzvou ze dne 25. 7. 2001 žalovaný vyzval stěžovatele k předložení peněžního deníku za rok 1995 a jím byl pak při jednání dne 21. 1. 2002 předán ve dvojím vyhotovení peněžní deník za období 1 - 6/95 a tento údaj je uveden v podepsaném protokole. Kopie obou deníků jsou založeny ve spise, v obou případech se jedná o výtisk z počítače. V prvém případě je ovšem výtisk nazván „PENĚŽNÍ DENÍK - období od 1. 1. 1995 až 30. 6. 1995“ a končí řádkem 481 s datem 30. 6. 1995, ve druhém případě je nazván „PENĚŽNÍ DENÍK - období od 1. 1. 1995 až 31. 12. 1995“ a končí řádkem 449 s datem 4. 6. 1995. Z toho je zřejmé, že v soupise uvedený deník za období celého roku je právě tento druhý deník. Tyto deníky předal žalovanému sám stěžovatel. Správcem daně při kontrole byly tedy kontrolovány položky peněžního deníku, které se v denících jím předaných nenacházejí. Daná účetní operace však v protokole ani v záznamech není identifikována položkou účetního deníku, ale je vedena jako zjištění z dokladů - faktury. Nelze tak ze spisu zjistit, jaký deník měl k dispozici správce daně, ovšem je jednoznačné, jaké deníky měl k dispozici žalovaný a že se jednalo o deníky předané stěžovatelem, a to ve druhém případě s označením, že se jedná o pokladní deník za období celého roku. Stěžovatel tedy jednak potvrdil protokol o řádném vrácení všech materiálů, které předal, jednak pro potřeby odvolacího řízení a právě k prokázání pochybností, které se týkaly účetních operací z druhé poloviny roku 1995, předal prokazatelně pouze tyto dva peněžní deníky. Vzhledem k tomu, že pokladní deník vedl stěžovatel na počítači, jistě by mohl kdykoliv předložit deník úplný, což ovšem neučinil a ani v námitkách proti tvrzení o nedostatku řádného účtování předmětné obchodní operace na takové zaúčtování neodkázal a nedoložil je. Namítá-li stěžovatel, že správce daně porušil ust. § 49 odst. 4 daňového řádu nepředložením úplného spisového materiálu, lze uzavřít, že danou povinnost nemohl porušit nepředložením peněžního deníku, který byl podle potvrzení daňového subjektu tomuto řádně vrácen a tudíž jej spis neobsahoval. Opětovné předložení a úplnost předloženého deníku v odvolacím řízení pak jde k tíži daňového subjektu a jeho důkazní povinnosti prokázání sporného výdaje. S namítaným porušením citovaného ustanovení se městský soud rovněž vypořádal.

K námitce A/4 týkající se zkresleného vyjádření stěžovatele, ze spisu plyne, že v protokole sepsaném správcem daně dne 16. 10. 2000 je uvedeno, že v současné době nemá daňový subjekt jiné důkazní prostředky, než které byly uvedeny v tomto protokole. Žalovaný v odvolacím rozhodnutí pak skutečně toto tvrzení prezentoval tak, že daňový subjekt uvedl, že nemá žádné jiné prostředky, než v protokole uvedené. Žalovaný to označil za nezáměrnou a neúplnou citaci. Důvody či motivaci zjistit ani posuzovat nelze, podstatné ovšem je, zda tato nepřesná citace měla vliv na stěžovatelova práva, tedy zejména, zda v důsledku nesprávného pochopení či citace jeho vyjádření byl zbaven možnosti předložení dalších důkazů. Tak tomu není. Nelze přehlédnout zejména skutečnost, že se jednalo o reakci na výzvu správce daně před vydáním dodatečného platebního výměru. Stěžovatel ovšem ani v odvolání, ani k výzvě vydané v odvolacím řízení, ani při jednání s žalovaným v průběhu odvolacího řízení nikdy nedoložil žádné jiné důkazy než, které jsou podchyceny v protokole z 21. 1. 2002. Dokonce ani v žalobě ani v kasační stížnosti nekonkretizuje existenci důkazů, které by předložil, pokud by správce daně správně pochopil jeho sdělení o nedostatku důkazů pouze v době sepsání protokolu správcem daně. Pokud tedy žalovaný nepřesně interpretoval v rozhodnutí sdělení obsažené v tomto protokole a přitom poskytl stěžovateli možnost k předkládání dalších důkazů, nelze shledat v oné nepřesné interpretaci žádný dopad na důkazní postavení stěžovatele. Závěr městského soud o nedostatku vlivu tohoto pochybení na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí je tak správný.

K námitce proti obdobně nekvalifikovanému postupu žalovaného při hodnocení faktur č. 95025 a č. 95034 ze spisu plyne, že patřily podle zprávy o kontrole do souhrnu neoprávněných výdajů a byly také projednávány dne 16. 10. 2000, kdy do předmětného protokolu stěžovatel uvedl, že se jednalo o natáčení reklamního spotu, o němž jednal s „O.“, která potom vlastní spot zadává do televize. V odvolání k těmto fakturám uvedl, že se jednalo o vyrobení televizního spotu, který je zachycen na kazetě, a při jednání dne 21. 2. 2002 ji předložil spolu se záznamy o jednáních a se scénářem. V odvolacím rozhodnutí žalovaný tyto důkazy zhodnotil tak, že se jednalo o přefakturaci ze společnosti P. –M. s.r.o., v níž byl p. B. jednatelem, na něho jako fyzickou osobu, s tím, že nebyla doložena smlouva, šlo o platby v hotovosti nedoložené žádným dokladem a faxové zprávy ani předložená kazeta neprokazují souvislost s tvrzenými výdaji, navíc nebylo doloženo ani uskutečnění této reklamní akce. Ani tomuto hodnocení nelze vytýkat za daných skutkových okolností nezákonnost, když lze souhlasit se závěrem, že daňový subjekt daňově uznatelný výdaj takto neprokázal.

K námitce A/5 o porušení ust. § 2 odst. 2 daňového řádu, tedy porušení součinnosti správce daně s daňovým subjektem tím, že žalovaný neoznámil stěžovateli nedostatečnost předložených důkazů, lze poukázat na skutečnosti výše uvedené. V průběhu daňového řízení, kontroly, jejího projednání i odvolacího řízení byly stěžovateli opakovaně sdělovány pochybnosti a zcela konkrétně a opakovaně byl vyzýván k doložení konkrétních důkazů. Nedostatek doložení tvrzených výdajů byl zřejmý i ze „sdělení rozdílů“. Pokud stěžovatel poskytl vyjádření a předložil důkazy, nebylo povinností žalovaného před rozhodnutím opětovně jej vyzývat k předložení nějakých dalších důkazů (které by ostatně v této fázi již bylo možno těžko specifikovat), zejména za situace, kdy na konkrétní výzvy bylo reagováno. Stěžovatel také jen velmi obecně v žalobě i v kasační stížnosti nastiňuje své možnosti doložení dalších důkazů, neuvádí žádný, kterým by mohl dostatečně prokázat sporné výdaje a jejich souvislost s příjmy ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, a které nemohl v důsledku nedostatku další výzvy a nedostatku zhodnocení jím dodaných dokladů předložit. Je jen třeba zopakovat poukaz na ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu

o povinnosti daňového subjektu prokázat svá tvrzení. Na neunesení důkazního břemene stěžovatelem v daném případě neměl postup žalovaného vliv.

K námitce A/6, jíž stěžovatel poukazuje na porušení ust. § 31 odst. 8 písm. b), c) daňového řádu žalovaným, který nenapravil nesprávný postup správce daně, spočívající v neoznámení nedostatečnosti doložených důkazních prostředků a s tím souvisící porušení ustanovení § 50 odst. 3 a § 1 a § 2 odst. 1 daňového řádu, je třeba odkázat na tato ustanovení. Podle § 50 odst. 3 daňového řádu je odvolací orgán povinen odstraňovat vady, doplňovat řízení a je oprávněn přihlédnout i k nově zjištěným skutečnostem. Žalovaný vyzval stěžovatele k odstranění pochybností a umožnil mu vyjádření ke sporným položkám stejně tak, jako předložení dalších důkazních prostředků. Tyto předložené důkazní prostředky ovšem jako důkazy neuznal (§ 31 odst. 4 daňového řádu) a ani nespočívaly ve skutečnostech, které je podle § 31 odst. 8 písm. b), c) povinen vyvracet. Nelze v jeho postupu spatřovat ani porušení ust. § 1 daňového řádu (upravujícího rozsah působnosti zákona) ani ust. § 2 odst. 1 o souladu postupu správce daně se zákony a jinými právními předpisy. I tuto otázku městský soud správně zhodnotil.

Rozhodnutí č. j. FŘ/5745/11/01 (daň za rok 1997) :

K námitkám B/1, 2 o výzvě k prokázání výdaje ve výši 1 850 000 Kč a k návrhům na jejím podkladě předloženým, ze zprávy o kontrole plyne, že se jedná o výdaje spojené s fakturami č. 97021, č. 97031 a č. 97045. Výzva Finančního úřadu ze dne 13. 9. 2000 se těchto výdajů netýkala (v konkretizaci sporných faktur nejsou tato čísla uvedena), v protokole ze dne 16. 10. 2000 je k nim uvedena poznámka, že p. B. nedokáže momentálně tyto výdaje zdůvodnit. Podle kopií dokladů se jedná o zálohy fakturované dodavatelem P. - H. spol. s r.o. Č. B. na reklamní služby. Ve sdělení rozdílů ze dne 28. 1. 2001 je pouze obecně uvedeno, že v r. 1997 byly do výdajů zahrnuty neprokázané částky, konkretizovány jsou ale pouze údaje týkající se výdajů spojených s hodinkami užitými k reklamním účelům. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru stěžovatel uvedl, že faktury č. 97021, č. 97031 a č. 97045 byly zálohami na objednané služby spojené s reklamní akcí pro K. K., která byla v jednání od tohoto roku a měla pokračovat až do r. 1999 a na pokračování reklamní akce pro D. - osobní automobily. Akce byly již v počátcích realizace a jednalo se o nich v dále v průběhu let 1998,1999 a až na počátku r. 2000 bylo jasné, že se neuskuteční. Zálohy byly proto v tomto roce vráceny, což se promítlo do daňového přiznání za rok 2000. Žalovaným tvrzená výzva k odstranění pochybností ze dne 6. 2. 2002 se v žádné ze tří složek (+ 1 příloha) spisu žalovaného předložených s kasační stížností nenachází, její existenci ovšem potvrzuje stěžovatel v kasační stížnosti a dále přípis daňového zástupce stěžovatele ze dne 20. 3. 2002 s přílohou označující jako předkládané důkazní prostředky návrh na výslech svědka produkčního A. V., který vedl jednání k předmětné akci, sdělení, že za odběratele bylo jednáno s Ing. L. O. a S. Ch. K. (D. A. a. s.), daňové přiznání za r. 2000, listinné důkazy o probíhajících jednáních k této akci; připsáno pak je - peněžní deník 1995. Z obsahu spisu se tak nepodařilo zjistit, co bylo obsahem výzvy ze dne 6. 2. 2002. Nejvyšší správní soud se proto soustředil na to, jak je o této výzvě a o předložených důkazních prostředcích či návrzích pojednáno žalovaným v odvolacím rozhodnutí a městským soudem v napadeném rozsudku. Žalovaný v odvolacím rozhodnutí poukazuje na existenci výzvy správce daně ze dne 13. 9. 2000 (jak výše uvedeno netýkala se výslovně těchto sporných faktur) a na obsah jednání ze dne 16. 10. 2000, kdy daňový subjekt tyto výdaje nezdůvodnil a dále uvedl, že jiné důkazní prostředky nemá. Toto tvrzení však protokolaci neodpovídá. K výzvě ze dne 6. 2. 2002 je uvedeno, že jí byl daňový subjekt vyzván k doložení svých tvrzení uvedených v odvolání ohledně těchto faktur (tvrzení citováno) a dále je uveden přehled doložených

důkazních prostředků. Po konstatování dokladů a tvrzení je uzavřeno, že nebyl doložen žádný doklad o provedení platby, peněžní deník se týkal období r. 1996 (v přehledu daňového subjektu je uveden r. 1995) a ostatní doklady samy o sobě neprokazují, že se jednalo o výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu. K tvrzení o vrácení záloh nestačí předložení daňového přiznání za rok 2000. Shrnuto - žalovaný v rozhodnutí vytýká daňovému subjektu, že nedoložil existenci plateb, které měly být prováděny bankovním převodem, aniž je ovšem zřejmé, že k tomuto doložení byl vyzván, a za nepodstatné a nedoložené je označeno tvrzení o vrácení záloh. Přitom bankovní převod by jistě byl doložitelný, stejně tak jako vrácení záloh, které by ostatně existenci výdajů naznačovalo. Ze spisu je přitom patrné, že stěžovatel v r. 2001 objasňoval vrácení záloh správci daně v souvislosti s daňovým přiznáním za rok 2000. Ostatní důkazní prostředky daňovým subjektem označené bez bližšího zdůvodnění zřejmě žalovaný za důkazy nepovažoval. Městský soud v Praze přesto, že námitky obdobné těmto kasačním námitkám byly vzneseny v žalobě (body I, IV žalobních námitek proti rozhodnutí z r. 1997), vycházel pouze z toho, že žalobce nedoložil bankovní převody tvrzených výdajů (aniž se ovšem zabýval tím, zda k tomu byl někdy vyzván), a z tohoto hlediska pak hodnotí jako nadbytečný navrhovaný výslech svědka (z ničeho ovšem nelze dovodit, že výslech svědků byl navrhován k doložení existence výdajů - z kontextu lze spíše dovodit, že k existenci obchodních akcí na které byly zálohy vyplaceny). Namítané neprovedení ostatních navrhovaných důkazů městský soud pak pominul. Je tak třeba přisvědčit stěžovateli v tom, že na neprokázání jeho tvrzení měl vliv postup správce daně i žalovaného, jimiž nebyl řádně a konkrétně vyzván k odstranění pochybností a postup žalovaného, který jeho návrhy a tvrzení dostatečně nevyhodnotil. Žalovaný tak v rozporu s ustanovením § 50 odst. 3 daňového řádu neodstranil vady řízení před finančním úřadem a v rozporu s ust. § 50 odst. 7 daňového řádu se nedostatečně vypořádal s důvody uvedenými v odvolání. Městský soud pak k těmto vadám řízení nepřihlédl a s žalobními námitkami se plně nevypořádal. Hodnocené kasační námitky, stejně jako námitky **B/3** (o porušení práva na spravedlivý proces), **B/5** (o porušení zásady zákonnosti v postupu žalovaného), **B/9** (o nepřihlédnutí ke skutečnostem vyplývajícím z daňového přiznání za r. 2000), **B/11** (o porušení ust. § 50 odst. 3 a s tím souvisících základních zásad daňového řízení) - všechny ve spojení s tvrzením, že městský soud nezákonný postup žalovaného toleroval - byly Nejvyšším správním soudem shledány důvodnými. Městský soud jednak akceptoval porušení procesních předpisů žalovaným (§ 103 odst. 1 písm. b/ s. ř. s.), jednak se nevypořádal se všemi žalobními námitkami, což mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 103 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.).

K námitce B/ 4 o povinnosti správce daně z vlastní iniciativy zjišťovat skutečný stav věci, je třeba opětovně poukázat na povinnost daňového subjektu prokázat svá tvrzení podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Povinnost úplného zjištění všech rozhodných skutečností neznamená nahrazení povinností daňového subjektu činností správce daně. Ve vztahu k povinnosti daňového subjektu je povinnost správce daně (s výjimkou povinnosti stanovené v odst. 8 téhož ustanovení) naplněna tím, že vyzve daňový subjekt k prokázání skutečností, které je povinen prokázat, a provede důkazy daňovým subjektem předložené či navržené, pokud se o důkazy ve smyslu odst. 4 téhož ustanovení ve vztahu k tvrzení jedná. Skutečnost, že správce daně návrhy daňového subjektu není vázán, znamená, že může provést i další důkazy než navržené, nikoliv povinnost vyhledávat z vlastní iniciativy důkazy k doložení tvrzení daňového subjektu a v jeho prospěch. Povinnost vyplývající z ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu nebyla respektována pouze v rozsahu vyplývajícím z hodnocení předchozích námitek, obecně však nelze stěžovateli přisvědčit v názoru, že správce daně nese odpovědnost za úplnost všech skutkových zjištění a že je povinen nahrazovat nesplněnou povinnost tvrzení daňového subjektu vlastním dokazováním.

Námitka B/6 o prohlášení daňového subjektu při projednání výsledků kontroly k doloženým důkazům ve vztahu k úspěchu námitek B/1, 2 pozbývá na významu. Nesprávná citace prohlášení daňového subjektu o nedostatku důkazů v rozhodnutí žalovaného ovšem má ve vztahu k rozhodnutí za období r. 1997 význam, neboť zde z tohoto tvrzení neodpovídajícího skutečnosti žalovaný vyvozoval důsledky v neprospěch stěžovatele. Městský soud však tuto žalobní námitku hodnotil ve vztahu k oběma rozhodnutím jako nevýznamné pochybení. Tato námitka stěžovatele vůči rozsudku je tedy zčásti důvodná.

K námitce B/7 o rozporu s ust. § 50 odst. 4 daňového řádu lze odkázat na to, co již bylo uvedeno k nemožnosti užití tohoto ustanovení v hodnocení námitky A/1.

K námitce B/8, 10 o povinnosti sdělit pochybnosti o předložených důkazních prostředcích lze odkázat na to co již bylo uvedeno v hodnocení námitky A/5, 6 ovšem s tím, že v případě rozhodnutí týkajícího se r. 1997 není situace shodná jako v případě rozhodnutí týkajícího se r. 1995. Nelze totiž přisvědčit žalovanému, že opakovaně vyzýval stěžovatele k odstranění pochybností týkajících se předmětných faktur. Z tohoto hlediska se proto jedná o námitku zčásti důvodnou.

Napadeným rozsudkem městského soudu bylo rozhodováno o žalobě (fakticky žalobách) směřujících proti dvěma rozhodnutím žalovaného, u kterých jsou ovšem zjištění o zákonnosti provedeného řízení i rozhodnutí rozdílné. Ve vztahu k rozhodnutí ze dne 25. 4. 2002, č. j. 5746/11/01 (zdaňovací období r. 1995) Nejvyšší správní soud neshledal vady správního řízení, pro které měl městský soud toto rozhodnutí zrušit, ani nesprávné posouzení právní otázky. Kasační námitky v tomto případě důvodné nebyly. Proto kasační stížnost v části, směřující proti zamítnutí žaloby na zrušení tohoto rozhodnutí podle § 110 odst. 1, poslední věty, zamítl.

Ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2002, č. j. 5745/11/01 (zdaňovací období r. 1997) ovšem byla porušena procesní ustanovení v průběhu řízení i v důvodech rozhodnutí. Městský soud pak k těmto vadám nepřihlédl a nevypořádal se se všemi žalobními námitkami. Důvodnou je tak v podstatné míře kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a, byť stěžovatelem správně nepodřazena pod zákonné ustanovení, také kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Vzhledem k tomu, že v důsledku porušení procesních předpisů neměl stěžovatel možnost řádného procesního postupu a skutečný stav tak zůstal neúplným, nelze zodpovědně hodnotit naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., vyjma skutečnosti, že pro závěr o neprokázání výdajů v r. 1997 a tedy ani neprokázání souvislosti s příjmy, nebyly dány podmínky. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil, a to pro vady řízení, napadený rozsudek v části, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2002, č. j. 5745/11/01 a v této části se věc vrací městskému soudu k dalšímu řízení, při němž je podle odst. 3) téhož ustanovení vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným.

S ohledem na rozhodnutí o kasační stížnosti je nadbytečné rozhodovat o návrhu na přiznání odkladného účinku.

V dalším řízení městský soud rozhodne o nákladech řízení této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 16. března 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu