



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **J. T., s. r. o.**, zast. advokátem JUDr. Milanem Štětinou, se sídlem AK ul. Jiráskova 614, Česká Lípa, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 10. 2004, č. j. 15 Ca 254/2001 – 44,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 10. 2004, č. j. 15 Ca 254/2001 – 44 **se zrušuje** a věc **se vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ústí nad Labem výše označeným rozsudkem zrušil pro vady řízení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2003, č. j. 16069/110/2000, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v České Lípě ze dne 21. 10. 1999, č. j. 51505/99/172921/5824, kterým mu byla na základě daňové kontroly dodatečně předepsána daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 245 030 Kč; současně zrušil i posledně citovaný platební výměr finančního úřadu. Tvrzeným důvodem kasační stížnosti je nezákonnost rozhodnutí soudu spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s.ř.s.), dále stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí a v jiné vadě řízení před soudem, která měla za následek nezákonnost rozhodnutí podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s.ř.s. Stěžovatel tvrdí, že soud nesprávně posoudil právní otázku přechodu důkazního břemene stěžovatele v odvolacím řízení. Soud správně konstatoval obecně obsah ustanovení

§ 31 odst. 8 a 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v odůvodnění popsal, že měl finanční úřad oprávněné pochybnosti ohledně existence půjčky od jednatele žalobce a že tento nereagoval na výzvy finančního úřadu k prokázání účelu vybraných finančních prostředků, proto finanční úřad přistoupil k doměření daně. Soud tedy sám nezpochyboval, že do vydání dodatečného platebního výměru neunesl daňový subjekt důkazní břemeno vyplývající mu z ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Teprve v odvolacím řízení bylo předloženo několik dokumentů k doložení tvrzení, že jednatel poskytl žalobci půjčku, a to výpis z účtu K., oznámení o provedení platby do zahraničí, příkaz k úhradě, smlouvu o nájmu hotelu, kopii směnky a kopie dokladů ohledně valné hromady. Soud posoudil právní otázku přechodu důkazního břemene na stěžovatele tak, že na základě předložení uvedených důkazů účastníkem řízení přešlo důkazní břemeno na stěžovatele podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. Stěžovatel namítá, že soud nevyložil citované ustanovení v souladu s ust. § 2 odst. 3 tohoto zákona, podle kterého správce daně hodnotí důkazy dle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti. Dle výkladu soudu měl stěžovatel po předložení důkazních prostředků v odvolacím řízení, když tyto v průběhu kontroly nebyly předloženy, začít znovu prokazovat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, a to ačkoli byla daňová povinnost stanovena dokazováním; soud vytkl stěžovateli, že se zaměřil pouze na zjišťování toho, zda byla půjčka zachycena v účetnictví žalobce i jednatele. Dle právního názoru soudu tak nebyl dle ust. § 31 odst. 9 žalobce povinen prokázat svá tvrzení takovými důkazními prostředky, aby po jejich zhodnocení měl stěžovatel za prokázané, že půjčka byla poskytnuta, ale místo toho, jakmile žalobce předložil několik důkazních prostředků, přešlo dle ust. § 31 odst. 8 důkazní břemeno na stěžovatele. S takovým výkladem stěžovatel nesouhlasí a tvrdí, že důkazní břemeno na něho nepřešlo a že žalobce byl povinen prokázat existenci půjčky v souladu s ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. Stěžovatel dále tvrdí, že rozsudek soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, protože soud své rozhodnutí opřel o skutkové zjištění, že žalobci byla poskytnuta půjčka panem S. V odůvodnění soud uvedl, že žalobce předložil v odvolacím řízení rekonstruované účetnictví, ačkoli toto nebylo předloženo v odvolacím řízení týkajícím se daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, ale až po vydání rozhodnutí stěžovatele ze dne 4. 5. 2001, a to až dne 25. 9. 2001 v rámci odvolacího řízení k dani z příjmů právnických osob. Na tuto skutečnost byl soud stěžovatelem při ústním jednání upozorněn. Soud tedy vycházel z toho, že měl stěžovatel uvedené rekonstruované účetnictví k dispozici a provedl důkaz tímto účetnictvím. Soud se zabýval důkazem, ke kterému nemohlo být přihlédnuto při dodatečném stanovení daně, takže opřel rozhodovací důvody o skutečnosti zjištěné v rozporu se zákonem; soud neprovedl v souladu s ust. § 77 s. ř. s. dokazování směřující ke zjištění stavu, který tu byl v době rozhodování stěžovatele, ale až ke dni 25. 9. 2001, kdy bylo rekonstruované účetnictví žalobcem předáno. Soud tak v rozporu se zákonem nezopakoval a nedoplnil provedené dokazování, ale provedl důkazy nové, které nehodnotil v souhrnu s důkazy provedenými v řízení před správními orgány a při rozhodování vyšel pouze z důkazů, které provedl sám. Soud nepřihlédl k protokolu o ústním jednání č. j. KP/48485/98 ze dne 2. 10. 1998, který finanční úřad sepsal za přítomnosti pana S. a H. C.-S., ve kterém tato uvedla, že směnku podepsala dne 1. 3. 1996 na částku 400 000 Kč, ale v účetnictví žalobce neviděla příjmový doklad na tuto částku. Při ústním jednání dne 7. 6. 2000 pan S. svá tvrzení o poskytnutí půjčky nedoložil ani neprokázal a v protokolu z tohoto dne uvedl, že peněžní prostředky vybrané z pokladny byly částečně použity na krytí nákladů společnosti, aniž specifikoval konkrétní částky. Z účetnictví žalobce ale ani pana S. jakožto podnikatele nevyplývalo, že bylo účtováno o půjčce. Pan S. neprokázal ani v odvolacím řízení jak s peněžními prostředky naložil ani k jakému účelu byly použity. V přepracovaném účetnictví je již půjčka zaúčtována na účtu 365 – ostatní závazky ke společníkům, splaceno bylo 335 000 Kč (nikoli 443 000 Kč), zbývá k úhradě 784 540 Kč.

Stěžovatel se domnívá, že pokud soud dospěl k závěru, že skutková zjištění učiněná správními orgány byla zjištěna nedostatečně, což vyvolává potřebu rozsáhlého a zásadního doplnění v daňovém řízení, nemohl zároveň na základě skutkových zjištění dospět k názoru, že provedené důkazní prostředky prokazují existenci půjčky od pana S. žalobci a její částečné splacení; přitom tímto právním názorem je stěžovatel v dalším řízení vázán a není mu dán prostor k doplnění skutkových zjištění a zhodnocení důkazů v souladu s ust. § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. Soud také nesprávně v odůvodnění rozhodnutí odkázal na ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, které upravuje stanovení daně dle pomůcek, ačkoli v daném případě byla daň stanovena dokazováním.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že námitky stěžovatele jsou irelevantní. Není pravdivá skutečnost, že soud rozhodl pouze na základě nových důkazů a že porušil ust. § 77 s. ř. s., neboť kromě zopakování důkazů byly pouze doplněny důkazy již ve správním řízení provedené. Tím bylo např. doplnění podání do protokolu o ústním jednání, výslechy statutárních orgánů a zejména pak výslech paní S. Tyto řádně již provedené důkazy pak jednoznačně potvrdily jediné možné logické rozhodnutí, a to, že finanční prostředky, které žalobce vyplatil panu S., byly vrácením půjčky. Žalobce sice přiznal, že ve stádiu prvoinstančního jednání správního orgánu nedodal veškeré důkazy a nespolupracoval dle představ stěžovatele a o nápravu se snažil až v průběhu odvolacího řízení. Nicméně i důkazy, které byly předloženy při kontrole nemohly vést správní orgán k závěru, že panu S. byla vyplacena mzda. Žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl a přiznal žalobci náklady řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasačních námitek uplatněných dle § 103 odst.1 písm. a) a d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem stran přechodu důkazního břemene, když soud dospěl k závěru, že žalovaný byl povinen dle ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. zabývat se poté, kdy žalobce neunesl své důkazní břemeno v řízení před správcem daně I.stupně, důkazy předloženými až v odvolacím řízení, neboť důkazní břemeno ohledně prokázání skutečností vyvracejících tvrzení v nich obsažených tížilo právě žalovaného.

Důkazním břemenem obecně se rozumí procesní odpovědnost účastníka řízení za to, že za řízení nebyla prokázána jeho tvrzení a že z tohoto důvodu muselo být rozhodnuto o věci samé v jeho neprospěch. Protože mezi správcem daně a daňovým subjektem neexistuje rovné postavení, zákon o správě daní a poplatků rozložil důkazní břemeno v daňovém řízení a zcela jednoznačně vymezuje ohledně jakých skutečností tíží důkazní břemeno daňový subjekt (§ 31 odst. 9 cit. zákona) a ohledně kterých skutečností tato povinnost prokazovat existenci relevantních tvrzení stíhá správce daně (§ 31 odst. 8 cit. zákona). Přitom je nutno při vymezení rozsahu prokazovaných skutečností brát v potaz, že ust. § 31 odst. 9 cit. zákona nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí daňový subjekt sám. Důkazní břemeno tedy není „putovním“ instrumentem, který by bylo ohledně zákonem stanovených skutečností možno libovolně a nahodile přenášet kdykoli v řízení z daňového subjektu na správce daně a naopak. Toto břemeno však v různých fázích řízení může přecházet zpět na správce daně, a to zejména

tehdy, vyjde-li najevo, že v důsledku dalších tvrzení (např. důkazů předložených v odvolacím řízení) závěr správce daně v I. stupni nemůže obstát. Potom stíhá odvolací orgán stejné důkazní břemeno, ohledně tvrzených skutečností jako správce daně v předcházejícím řízení, resp. toto břemeno, které stíhalo správce daně v I. stupni na něj přechází.

Otázkou, která je pro posouzení ve věci rozhodná, je především to, zda správce daně v I. stupni postavil své tvrzení o neunesení břemene daňovým subjektem zcela najisto a zda lze dospět k nezvratnému závěru, že správce daně zároveň naopak zcela dostál své povinnosti dle ust. § 31 odst. 8 písm. c) cit. zákona.

Předmětem dokazování v odvolacím řízení nebyly zcela jiné, ale toliko totožné skutečnosti, které byly předmětem daňového řízení v I. stupni, tedy existence půjčky a povahy vyplacených částek jednateli. Přitom nelze odhlédnout ani od ust. § 48 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., podle kterého může odvolatel do doby, než je o odvolání rozhodnuto údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat. Může tedy navrhopvat a předkládat i důkazní prostředky dříve neuplatněné. Z uvedeného ustanovení potom nutně vyplývá i to, že odvolací orgán, který při respektování ust. § 2 odst. 3 cit. zákona tyto důkazní prostředky hodnotí, je povinen dostát rovněž ust. § 31 odst. 8 písm. c) cit. zákona.

Důkazní břemeno tak nestíhalo žalovaného ohledně jiných skutečností, než toliko těch, z nichž vycházel správce daně v I. stupni. Předmětem dokazování i v odvolacím řízení bylo jednak prokázání existenci poskytnuté půjčky, resp. jiného právního titulu a prokázání charakteru příjmů, které společnost uhradila jednateli. Nelze proto souhlasit s tvrzením stěžovatele, že krajský soud mu vytknul neunesení důkazního břemene, které na něj v odvolacím řízení přešlo.

Odvolací řízení obecně slouží k tomu, aby rozhodnutí vydané správním orgánem v I. stupni bylo na principu plné apelace přezkoumáno v opravném řízení. Odvolání je procesním institutem, jehož účelem je poskytnutí plné ochrany účastníkům řízení za účelem dosažení nápravy neúplností skutkových a právních pochybení, tzn. ověření toho, zda zjištěný skutkový stav a jeho právní posouzení vyjádřené v rozhodnutí správního orgánu bylo učiněno zákonným postupem a zda nejsou pochybnosti o správnosti těchto zjištění. Odvoláním se v podstatě přenáší věc ve svém celku na vyšší instanci a této náleží, aby ji samostatně posoudila, ať již na základě skutkové podstaty, zjištěné správním orgánem v I. stupni, uzná-li ji za správnou, či na základě jí samostatně řádně zjištěného skutkového stavu.

Ust. § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. umožňuje odvolacímu orgánu (nejedná-li se o případ, kdy je daňová povinnost stanovena pomocí pomůcek) za tímto účelem výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení nebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně. Uvedené ustanovení však současně nelze interpretovat tak, že tímto způsobem může odvolací orgán postupovat neomezeně. Nemůže naopak přehodnotit v odvolacím řízení důkazní prostředky tak zásadním způsobem, že dospěje ke zcela jinému skutkovému nebo právnímu stavu, než z jakého vycházel správce daně v I. stupni. Nastane-li taková situace, nelze postupovat jinak, než rozhodnutí odvoláním napadené zrušit. K takovému závěru však žalovaný po provedeném zhodnocení důkazů nespěl. Žalovaný v odvolacím řízení hodnotil, zda předestřené skutečnosti nastaly, resp. nastaly tak, jak byly daňovým subjektem deklarovány, poté zjištěný skutkový stav podřadil stejnému právnímu hodnocení a stejnému režimu zdanění jako správce daně v I. stupni.

V daňovém řízení nebylo sporným to, zda jednatel společnosti pan S. poskytl určité plnění žalobkyni v souvislosti s pronájmem hotelu v Chorvatsku. Stěžovatel nevyvrátil skutečnost, že jmenovaný poskytl určité plnění ve prospěch společnosti, v tomto směru neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) cit. zákona; tato skutečnost však není pro posouzení věci zcela zásadní, neboť důkazní břemeno stran prokázání tohoto uskutečněného výdaje stíhá fyzickou osobu – podnikatele P. S. – E. S., z jehož účtu a tedy i jeho prostředků bylo plnění uskutečněno; daňová kontrola však probíhala za účelem ověření daňové povinnosti jiného subjektu, a to žalobce. Provedenými výpověďmi svědků jakož i v odvolacím řízení předloženými doklady (výpis z bankovního účtu, oznámení o provedení platby do zahraničí, doklady o existenci smluvního partnera, smlouva o nájmu hotelu, kopie směnky apod.) potom bylo rovněž prokazováno a potvrzeno toliko to, že podnikatel P. S. – E. S. z vlastních podnikatelských prostředků a ze svého podnikatelského účtu poskytl plnění – úhradu za pronájem hotelu. Nebylo však ze strany žalobkyně prokázáno, že se jednalo o půjčku jí poskytnutou ani to, že částky, které byly vyplaceny postupně jako „odvod tržby“ v měsících květen až srpen 1996 jednateli byly právě částečným splacením údajně poskytnuté půjčky.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že skutečnost, že fyzická osoba je jednatelem, resp. společníkem obchodní společnosti sama o sobě ještě neznamená, že jakékoli plnění, které tato od společnosti obdrží je příjmem dle ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Vždy je nutno zkoumat povahu příjmu, především to, zda se nejedná o příjem, který není předmětem daně (§3 odst. 4 cit. zákona), anebo o příjem podléhající jinému režimu zdanění (např. příjem z pronájmu dle § 9 cit. zákona). Prokázat, z jakého právního důvodu byly předmětné částky vyplaceny bylo v projednávané věci povinností žalobce. Právě jeho stíhalo důkazní břemeno jednak stran prokázání přijetí půjčky a jednak stran průkazu charakteru částek vyplacených jednateli, které nebyly zdaněny. Tuto skutečnost žalobce uspokojivě neprokázal.

Žalobce o přijaté půjčce od podnikatele P. S. – E. S. neúčtoval, o jejím poskytnutí neúčtoval ve svém účetnictví ani jmenovaný. Není zřejmé, zda půjčka měla být poskytnuta jednotlivým společníkům, když ze strany jednoho z nich (paní S.) byla kryta směnkou a údajně touto formou i splacena (přitom ani o této operaci není nikterak u účetnictví žalobce zmiňováno), ze strany druhého společníka zůstala neuhrazena.

Smlouvou o půjčce přenechává věřitel dlužníkovi věci určené podle druhu, zejména peníze a dlužník se zavazuje, vrátil po uplynutí dohodnuté doby věci stejného druhu (§ 657 občanského zákoníku).

Zůstalo nezodpovězeno, proč nebyla půjčka v plném rozsahu žalobkyni vrácena tomu, kdo ji poskytl, tj. fyzické osobě P. S. – E. S. Nebyly však v řízení prokázány, ale ani dokazovány další související skutečnosti, zejména způsob splacení půjčky společností, neboť této, a nikoli jejím společníkům, byla údajně půjčka poskytnuta. Není tak zřejmé, proč žalobce nevrátil věřiteli půjčku v plné výši. V řízení bylo prokazováno pouze splacení směnky jednatelkou (přitom tato nebyla dlužníkem závazkového vztahu), a to z jejich osobních zdrojů, resp. z půjčených prostředků od pana P.; přitom ani tato skutečnost nebyla v řízení ověřována a jmenovaný nebyl ničeho dotazován. Jak výše uvedeno, není zřejmé jakým způsobem splatil svůj podíl další společník pan Č., resp. ze spisu vyplynulo, že tento svůj podíl v době kontroly (v r. 1999) ještě nesplatil. Není dále zřejmé ani to, proč bylo tvrzené „splacení půjčky“ prováděno postupně po několika nepravidelných částkách v daných

měsících na základě několika pokladních dokladů s účelem platby „odvod tržby“, nikoli s účelem platby „splacení půjčky“.

Z dosavadního řízení vyplynulo, že podnikatel P. S. prokázal to, že poskytl plnění ze svého účtu ve prospěch společnosti žalobce. Žalobce však již neprokázal, že se jednalo o půjčku ani to, že částky, které jednatelem vyplatil z pokladny, byly jejím vrácením a nepodléhaly proto zdanění. Poskytnuté plnění mohlo být stejně tak i osobním vkladem jednatele; přitom neobstojí argumentace žalobce uvedená v žalobě, že takto nebylo rozhodnuto na valné hromadě, nebylo takto účtováno ani nebylo zapsáno zvýšení jmění společnosti, neboť stejně tak nebylo účtováno ohledně údajné půjčky, přitom ve výpovědích svědků stran doby, způsobu a formy uzavření smlouvy o půjčce existovaly nesrovnalosti. Veškeré výše uvedené nejasnosti neodstranil v řízení ani krajský soud v provedeném dokazování, k němuž, jak v odůvodnění uvádí, přistoupil na základě závěru o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu.

Krajský soud na základě provedeného dokazování, a to svědeckými výpověďmi při nařízeném ústním jednání, a při zhodnocení listinných důkazů obsažených již ve správním spise, a dále i těch, které byly soudu následně předloženy, dospěl k závěru, že tyto důkazní prostředky jednotlivě i v jejich vzájemném souhrnu prokazují existenci půjčky od pana P. S. žalobkyni; současně vyvracejí závěr učiněný správcem daně, že částka ve výši 443 000 Kč, postupně čerpaná z pokladny představuje příjem ze závislé činnosti. Soud při tomto konstatování dospěl současně k názoru, že skutková zjištění učiněná správcem daně a rovněž i žalovaným byla zjištěna natolik nedostatečně, což vyvolává potřebu rozsáhlého a zásadního doplnění, bez kterého nemůže být v předmětné věci v rámci daňového řízení rozhodnuto. Pro nedostatečně zjištěný skutkový stav krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného jakož i správce daně I. stupně a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, přitom ho zavázal vysloveným právním názoru.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v této části je rozsudek krajského soudu zmatečný a tudíž nepřezkoumatelný. Krajský soud v něm na jedné straně učinil právní závěr, v němž uvedl, že byla prokázána existence půjčky a současně vzal za prokázané, že vyplacené částky byly jejím částečným splacením, když konstatoval, že v řízení před soudem byl vyvrácen závěr správce daně o tom, že by se jednalo o příjem ze závislé činnosti, na druhé straně ukládá žalovanému doplnit řízení, tak, aby byl skutkový stav náležitě zjištěn. Byl-li skutkový stav soudem hodnocen za „vyžadující zásadní a rozsáhlé doplnění“, není zřejmé, na základě jakých skutečností dospěl soud k právnímu hodnocení a závěru, který současně učinil.

Soud v řízení provedl jednak některé důkazy, které byly již v daňovém řízení provedeny, přitom z provedených a doplněných svědeckých výpovědí nevyplynuly žádné jiné skutečnosti než ty, které hodnotil správce daně a žalovaný v předchozím řízení; svědci setrvali na svých výpovědích, resp. ani nově provedené výpovědi nepřinesly žádné jiné skutečnosti než ty, které byly již obsahem správního spisu a které správní orgány hodnotily. Soudem hodnocené výpovědi potvrzovaly pouze shodu všech svědků v tom, že žalobkyně z důvodu nedostatku vlastních prostředků využila finančních prostředků jednatele k úhradě nájmu hotelu, v dalším se výpovědi týkaly způsobu uzavření smlouvy o půjčce, přitom i zde se lišily v tom, zda půjčka byla uzavřena ústně nebo písemně, soud dále neodstranil nesrovnalosti ve výpovědích týkající se termínu konání valných hromad, nezabýval se všemi skutečnostmi, které v řízení před žalovaným vyšly najevo; nebyla však zodpovězena ani otázka stran povahy plnění, které bylo předmětem zdanění, a to předmětných částek vyplacených z titulu odvodu

tržeb. Soud v rámci prováděného dokazování pominul otázku, za kterého účastníka byla půjčka z prostředků žalobkyně částečně splacena, když jednatelka deklarovala, že uhradila svůj podíl na základě směnky a druhý jednatel pan Č. uvedl, že nic nesplatil, přitom ani o splacení půjčky jednatelkou (které nadto nebyla půjčka poskytnuta) nebylo žalobkyní účtováno a to žádným způsobem. Zásadní význam, především z hlediska způsobu převodu finančních prostředků, podkladů k účtování mohla mít výpověď účetního pana F., který však nebyl vyslechnut a ani skutečnosti, které vyplynuly z jeho výpovědi před správcem daně nebyly v rámci dokazování před soudem ověřovány ani komentovány.

Ust. § 77 s. ř. s. zakládá právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také právo soudu důkazy provedenými a hodnocenými nad rámec zjistit nový či jiný skutkový stav a porovnat jej s užitou právní kvalifikací, kdy soud není vázán ani důkazními návrhy a může provést i další důkazy k úplnému přezkoumání i co do stavu skutkového. Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede.

V případech, kdy soud bude opakovat důkazy, které byly již uplatněné v předchozím řízení, tyto důkazy zhodnotí, vyjádří úvahu o správnosti či nesprávnosti hodnocení důkazů správním orgánem. Bude-li soud dokazování doplňovat, tzn. provádět důkazy nové, v předchozím řízení neprovedené, musí dbát především toho, aby jím prováděné důkazy směřovaly ke skutkovému stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu. Stanovení hranice, kdy je dokazování doplňováno a kdy je dokazováno je nutno odvozovat od procesního předpisu, podle kterého je vedeno řízení v němž je přezkoumávané rozhodnutí vydáno. Soud rovněž musí zvažovat rozsah doplňování dokazování, aby svou činností nenahrazoval činnost správního orgánu. Co se týče dokazování je procesní postavení účastníků řízení daňového, které je ovládáno zásadou formální pravdy, odlišné od postavení účastníků v řízení vedeném podle správního řádu založeném na zásadě materiální pravdy.

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje se závěrem krajského soudu, že v rámci provedení dokazování před soudem bylo prokázáno, že žalobkyně přijala půjčku ani to, že částky vyplacené jednateli žalobkyně představují její částečné splacení; přitom tento závěr v kontextu se současně vytýkaným nedostatečně zjištěným skutkovým stavem, který vyžaduje zásadní a obsáhlé doplnění, činí závěr soudu zmatečný a tudíž nepřezkoumatelný.

Z odůvodnění rozsudku není dále zřejmé na základě jakých úvah dospěl krajský soud k jinému závěru, ohledně těchž provedených důkazů, než správní orgány, není rovněž z odůvodnění seznatelné, zda soud dále vycházel i z důkazů nových, a to z předloženého účetnictví žalobkyně, v němž bylo dodatečně účtováno jak o půjčce, tak i o závazcích společníků, když tento důkazní prostředek („rekonstruované účetnictví“) je v protokole z ústního jednání sice uveden, dále však není zmiňován a nelze tak seznat zda a jak byl soudem hodnocen. Není konečně zřejmé ani to, jaké jiné důkazy, které soud vyhodnotil v jejich vzájemném souhrnu s provedenými důkazy (svědeckými výpověďmi) měl soud na mysli.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud považuje za nutné předeslat, že skutečnost, že o půjčce bylo dodatečně zaúčtováno v předloženém „rekonstruovaném účetnictví“ je zcela bez významu a zahrnul-li krajský soud do svého hodnocení i uvedený důkazní prostředek, postupoval nezákonně.

Podle ust. § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy.

Zákon o účetnictví ani žádný daňový zákon nezná pojem „rekonstruované účetnictví“, ale ani postup, který žalobce použil nepřipouští. Hodlal-li proto žalobce skutečnosti, které byl povinen prokazovat ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., dodatečně prokazovat „rekonstruovaným účetnictvím“, nelze takový dokument jako důkaz osvědčit, neboť se jedná o důkaz získaný v rozporu se zákonem.

Podle ust. § 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění platném pro zdaňovací období roku 1996, účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví do období s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí („účetní období“); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. Účetním obdobím je přitom kalendářní rok (§ 3 odst. 2 cit. zákona).

Podle ust. § 12 odst. 2 cit. zákona (ve znění viz výše) jednotky provádějí účetní zápisy o účetních případech srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím jejich trvanlivost. Přitom uspořádají účetní zápisy způsobem, který umožní ověřit zaúčtování všech účetních případů v účetním období, a tak, aby zabránily neoprávněným změnám a úpravám těchto zápisů (odst. 3 cit. ust.).

Podle ust. § 35 cit. zákona opravy v účetních dokladech, účetních knihách a v ostatních účetních písemnostech nesmějí vést k neúplnosti, neprůkaznosti a nesprávnosti účetnictví.

Citovaný zákon rovněž stanoví kdy a jakým způsobem účetní jednotky otevírají a uzavírají účetní knihy, způsob a podmínky účetní závěrky.

Z výše uvedeného s přihlédnutím k obecným zásadám účetnictví, jeho smyslu a účelu nelze připustit, aby účetní jednotka mohla zpětně vstupovat do již uzavřeného účetního období, toto přepracovávat a doplňovat o údaje dodatečně zjištěné nebo o údaje z různých důvodů dříve neuvedené; způsob oprav a postup při zaúčtování dodatečně zjištěných skutečností stanoví zákon o účetnictví a účetní postupy, není proto na vůli účetní jednotky zvolit si postup odlišný.

Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem nepřezkoumatelným pro nedostatek odůvodnění, a proto jej postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil.

Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ústí nad Labem v novém rozhodnutí (§ 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 21. prosince 2005

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu