



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **ABRA Software, a. s.**, (dříve AKTIS, a. s.), se sídlem v Praze 13, Jeremiášova 1422/7b, zastoupené prof. JUDr. Miroslavem Bělinou, advokátem se sídlem v Praze 1, Dlouhá 13, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 9. 2006, č. j. 8 Ca 48/2006 – 21,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 9. 2006, č. j. 8 Ca 48/2006 - 21 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze (dále také „městský soud“) rozsudkem ze dne 20. 9. 2006, č. j. 8 Ca 48/2006 – 21, zamítl žalobu společnosti AKTIS, a. s., se sídlem v Praze 5, Na Valentýnce 1 (nyní ABRA Software, a. s., se sídlem v Praze 13, Jeremiášova 1422/7b), proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „finanční ředitelství“) ze dne 10. 8. 2005, č. j. FŘ-8424/13/05, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 (dále také „správce daně“) ze dne 25. 10. 2004, č. j. 376659/04/00513/6558, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za měsíc duben 2003 ve výši 137 500 Kč (dále též „daň“) podle ustanovení § 111 bod 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a ustanovení § 46

odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Městský soud nepřisvědčil námitce žalobkyně, že správce daně postupoval v rozporu s právními předpisy, zejména pak s ustanovením § 2 odst. 2 a § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, a že v rozporu s tímto zákonem měl vydat na základě místního šetření podle ustanovení § 15 tohoto zákona dodatečný platební výměr. Městský soud naopak uzavřel, že v této specifické věci nelze aplikovat závěr Nejvyššího správního soudu vyjádřený v jeho rozhodnutí ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80, pojednávající o tom, že daňovému subjektu nelze doměřit daň pouze na základě výsledků získaných při místním šetření. V daném případě žalobkyně neprokázala, že pro ni jako konečného odběratele, byla zdanitelná plnění poskytnuta společností DVOZA, neprokázala ani to, že údaje uvedené na fa č. 18/2003 ze dne 5. 4. 2003 odpovídají skutečnému stavu a že faktura je řádným daňovým dokladem ve smyslu ustanovení § 12 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně neprokázala ani předmět plnění, neboť zprostředkování reklamy muselo proběhnout před jejím umístěním na zimním stadionu, zřejmě již v listopadu 2002, což vyplývá z daňového přiznání za toto zdaňovací období. Bylo proto na žalobkyni, aby vznášela k případné nezákonnosti postupu správce daně námitky, tedy i ty, které se týkaly nedodržení povinnosti správce daně přihlídnout k výhodám pro ní plynoucím. Žaloba však v tomto směru byla bezobsažná. Městský soud proto sám přihlédl k rozpisu zápasů „Český Telecom Extraliga 2002 - 2003“ a zjistil, že duben roku 2003 byl posledním měsícem ligové soutěže ledního hokeje v předmětné zimní sezóně (poslední zápas se konal dne 15. 4. 2003). Smluvní závazek týkající se zajištění reklamy do konce trvání ligové soutěže, který měl být předmětem plnění v dubnu 2003, z logických důvodů již nemohl být realizovatelný. Městský soud své rozhodnutí opřel také o usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 6. 2001 sp. zn. IV. ÚS 99/01 a ze dne 14. 5. 2002 sp. zn. II. ÚS 695/01.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

V kasační stížnosti namítala, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda správce daně postupoval v souladu se zákonem, jestliže vydal na základě místního šetření podle ustanovení § 15 zákona o správě daní a poplatků dodatečný platební výměr bez provedení daňové kontroly. Oporu ve spise nemají vývody městského soudu, proč nepřisvědčil její námitce, že správce daně nepostupoval v souladu s právními předpisy, zejména pak s ustanovením § 2 odst. 2, § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a že v rozporu s tímto zákonem měl vydat na základě místního šetření podle § 15 tohoto zákona dodatečný platební výměr. Jde o závěr městského soudu, že „v žalobě není obsažena jediná námitka, která by se týkala závěru žalovaného, že žalobce neprokázal ani předmět plnění v dubnu 2003, neboť zprostředkování reklamy muselo proběhnout před jejím umístěním na zimním stadionu, zřejmě již v listopadu 2002“. Sama v části III. žaloby konstatovala, že žalovaný, pro účely stanovení daně z přidané hodnoty, podle jejího názoru nesprávně vyhodnotil předmět Smlouvy o zajištění reklamy ze dne 28. 6. 2002 a charakter zdanitelných plnění poskytovaných na základě této smlouvy. Správci daně také doložila ve formě fotodokumentace a videozáznamů pořadů České televize (z hokejového zápasu ze dne 15. 4. 2003), že reklama byla zajišťována po celou dobu stanovenou ve Smlouvě o zajištění reklamy, tj. do 30. 4. 2003. Z těchto důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že daňové řízení bylo zahájeno vydáním výzvy podle ustanovení § 15 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a byl tedy učiněn úkon ze strany správce daně k prověření daňové povinnosti za duben 2003. I když výzva obsahovala odvolávku na uvedený § 15 citovaného zákona,

rozhodující je dodržení zásad daňového řízení bez ohledu na to, jak je toto řízení nazýváno. Daňové řízení bylo řádně zahájeno výzvou, správce daně postupoval v součinnosti se stěžovatelkou, která byla opakovaně vyzývána k prokázání přijetí plnění, nahlížení do spisu atd. Z předložených důkazních prostředků však vyplynulo, že na faktuře uvedený dodavatel žádné zprostředkování reklamy neuskutečnil, ale pouze převzal práva postupitele, vyplývající ze smlouvy o zajištění reklamy; převzetí pohledávky a její inkaso však není předmětem daně. Rozhodující je proto skutečnost, že poskytnutí plnění uvedeného na dokladu společnosti DVOZA nebylo prokázáno, a že nebyl v tomto období prokázán ani předmět plnění. Zprostředkování reklamy proto muselo proběhnout před jejím umístěním na stadionu. Zprostředkování tedy nemohlo být realizováno v dubnu 2003, když ligová soutěž končila extraligovými zápasy, a konkrétně na stadionu HC Slávia proběhl poslední zápas dne 15. 4. 2003. Stěžovatelce bylo umožněno, aby uplatnila veškerá svá procesní práva, což je v souladu i s usnesením Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2003, sp. zn. I. ÚS 148/2002, které hovoří o tom, že samotné porušení procesních pravidel nemusí ještě znamenat porušení práva daňového subjektu na spravedlivý proces. Finanční ředitelství z těchto důvodů navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a i když sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, dospěl k závěru, že napadený rozsudek je třeba zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud je především povinen zabývat se vytýkaným nesprávným hodnocením učiněným městským soudem, které se týká kvalifikace procesního režimu, ve kterém byla stěžovatelce ve správním řízení dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za duben 2003 ve výši 137 500 Kč.

Ze správního spisu vyplývá, že dodatečně daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben roku 2003 bylo správci daně doručeno dne 29. 7. 2003. Správce daně přiznanou daň dodatečně vyměřil podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků (konkludentně) ke dni 1. 9. 2003. Dne 30. 8. 2004 zahájil správce daně se stěžovatelkou místní šetření podle ustanovení § 15 zákona o správě daní a poplatků v rámci vyhledávací činnosti (§ 36 téhož zákona) u daně z přidané hodnoty, mj. za zdaňovací období duben roku 2003. Stěžovatelce byla následně dne 14. 9. 2004, v souvislosti s tímto šetřením, zaslána výzva podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků k předložení dalších důkazních prostředků (mimo dodavatelské faktury a smlouvy ze dne 28. 6. 2002) a k prokázání dále specifikovaných skutečností. Na výzvu reagovala stěžovatelka předložením fotodokumentace, průzkumů trhu a reklamních materiálů. Dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 10. 2004, č. j. 376659/04/005513/6558, správce daně stěžovatelce vyměřil daň ve výši 137 500 Kč, proti kterému se odvolala. V opravném prostředku mimo jiné namítala, že správce daně nepostupoval v souladu s právními předpisy, zejména pak s ustanoveními § 2 odst. 2 a § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, a že v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků vydal dodatečný platební výměr toliko na základě provedeného místního šetření (§ 15 tohoto zákona). Finanční ředitelství odvolání zamítlo, přičemž se s touto vnesenou námitkou vypořádalo tak, že neshledalo porušení ustanovení § 2 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně totiž se stěžovatelkou ve věci jednal, při zahájení místního šetření jí seznámil s důvody, které ho k tomuto šetření vedly, a následně ji i vyzval podle ustanovení § 15 a 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků k prokázání přijetí zdanitelných plnění od společnosti DVOZA, s. r. o.

Institut místního šetření (§ 15 zákona o správě daní a poplatků) a daňové kontroly je systematicky zařazen mezi obecnými ustanoveními části první zákona o správě daní a poplatků.

Podle § 15 odst. 1 téhož zákona 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. Toto ustanovení (§ 15) samo nevymezuje obsah pojmu a cíl místního šetření, a proto je nutno vycházet z obsahu celého ustanovení a jednotlivých, zde upravených oprávnění i povinností jeho účastníků. 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 tohoto ustanovení zákona o správě daní a poplatků 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 podle jeho povahy pořizován protokol či pouhý úřední záznam. I když je protokol o ústním jednání (§ 12 zákona o správě daní a poplatků) veřejnou listinou, vždy však pouze zobrazuje či dokumentuje průběh jednání, popis děje či výpovědi jednotlivých osob (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 - 130, který byl publikován pod č. 938/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).

Ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků 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. 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 pak 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 proto musí obsahovat výsledek zjištění, tedy úvahu správce daně, na základě které dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení jejího základu. 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 autonomně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlídnout 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 místním šetření, aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která jsou daňovému subjektu garantována právě ustanovením § 16 zákona o správě daní a poplatků. Takovým postupem je totiž daňový subjekt krácen na svých zákonem garantovaných právech, zejména na právu kvalifikované obrany, kterou může

uskutečnit, vycházejí z úvah a výsledku zjištění, jež jsou nutným obsahem právě zprávy z daňové kontroly.

V této věci správce daně zaslal stěžovatelce, toliko však v rámci vyhledávací činnosti (§ 36 zákona o správě daní a poplatků), výzvu podle § 15 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, v níž ji vyzval k doložení všech skutečností, týkajících se tvrzeného uskutečněného zdanitelného plnění. Stěžovatelka reagovala na výzvu předložením fotodokumentace, průzkumů trhu a reklamních materiálů. Ze skutečností zjištěných místním šetřením a na základě materiálů předložených na základě uvedené výzvy pak správní orgány dovedly závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou. Tento postup nebyl v souladu se zákonem. Jestliže měl správce daně z vlastní činnosti (§ 36 zákona o správě daní a poplatků) k dispozici indicie, jež mohly svědčit tomu, že stanovená daňová povinnost stěžovatelky je nesprávně nižší oproti její zákonné daňové povinnosti, avšak nezačal a neprováděl daňovou kontrolu (o výsledných zjištěních nepsal zprávu o daňové kontrole a kontrolu zákonným způsobem neukončil), nebyla uvedená výzva způsobilá založit důkazní povinnost stěžovatelky stran dokladu fa č. 18/2003 ze dne 5. 4. 2003. Pokud totiž správce daně řádným procesním postupem (v rámci daňové kontroly) nevyzval stěžovatelku k prokázání oprávněnosti uplatněného odpočtu daně, nemohl si ani učinit závěr o tom, že stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla. Závěr správce daně o neprokázání oprávněnosti uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty u přijatého plnění dle dokladu fa č. 18/2003 ze dne 5. 4. 2003 je proto minimálně předčasný. Správce daně nemohl tudíž ani v souladu se zákonem rozhodnout o dodatečném stanovení daně stěžovatelce ve výši 137 500 Kč. Ve vadném procesním postupu následně pokračovalo i finanční ředitelství, když postup správce daně shledalo souladným se zákonem a odvolání stěžovatelky zamítlo.

Tento právní závěr Nejvyššího správního soudu koresponduje i s dřívější judikaturou kasačního soudu, např. s rozsudkem ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 - 130, publikovaným pod č. 938/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ve kterém byl vysloven právní názor, že: „Dodatečným platebním výměrem nelze doměřit daň pouze na základě výsledků získaných při vyhledávací činnosti (§ 36 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) a při místním šetření (§ 15 citovaného zákona), aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která jsou daňovému subjektu garantována ustanovením § 16 citovaného zákona.“ Obdobně se Nejvyšší správní soud vyslovil již dříve v rozsudku ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80, publikovaným pod č. 937/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. V tomto rozsudku kasační soud zaujal názor, že: „Není-li zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která daňovému subjektu garantuje § 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze daňovému subjektu daň doměřit pouze na základě výsledků získaných při místním šetření.“

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů proto zrušil napadený rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 9. 2006, č. j. 8 Ca 48/006 - 21 a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

V dalším řízení bude na městském soudu, aby se znovu zabýval žalobními námitkami s důrazem na zákonnost procesního postupu správních orgánů před vydáním rozhodnutí o dodatečném vyměření daně, vycházel přitom ze závěrů uvedených v odůvodnění tohoto rozsudku a poté vydal rozhodnutí, které odpovídá zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu (Městského soudu v Praze) a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o nákladech řízení o 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 28. února 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu