



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Elišky Cihlářové, v právní věci žalobkyně **T.M.T., a. s.**, zastoupené JUDr. Hanou Paulovou, advokátkou se sídlem Pod Holým vrchem 308, Česká Lípa, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2001, č. j. FŘ 7651/15/00, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 1. 2004, č. j. 28 Ca 428/2001-35,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 9. 1. 2004, č. j. 28 Ca 428/2001-35, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d ň ě n í :

Včasnou kasační stížností se stěžovatelka (dále i „žalobkyně“) domáhala zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku městského soudu, kterým soud zamítl její žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2001, č. j. FŘ 7651/15/00. Uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za rok 1996 na částku 53 430 Kč.

V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl zejména, že právo na provedení místního šetření má správce daně, aniž by zároveň zahajoval daňovou kontrolu. Pokud správce daně doměří daň, může tak učinit na základě vlastního zjištění a je nerozhodné, zda toto zjištění vzešlo z místního šetření, nebo z daňové kontroly. Podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání či hlášení, nebo k nimž byl správcem daně vyzván. Pokud tak neučiní, je správce daně oprávněn stanovit daň pomocí pomůcek.

K postupu odvolacího orgánu, za situace, kdy tento rozhoduje o stanovení dani pomocí pomůcek, soud uvedl, že rozsah přezkumu v odvolacím řízení je omezen, neboť odvolací orgán zkoumá dle § 50 odst. 5 daňového řádu, pouze podmínky pro stanovení daně tímto způsobem. Takto vymezený rozsah přezkumu však nevylučuje použití § 50 odst. 3 daňového řádu. Během odvolacího řízení je odvolací orgán oprávněn podle tohoto ustanovení rovněž řízení doplňovat či odstraňovat vady řízení, popř. uložit odstranění vad správci daně prvního stupně; takové doplnění však musí směřovat pouze k přezkoumání, zda jsou dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

Žalobce nesplnil povinnost uloženou mu výzvou ze dne 4. 8. 2000, tuto výzvu doručil finanční úřad S. Ž. jako zmocněné zástupkyni žalobce v odvolacím řízení. Až po doručení výzvy a po nesplnění zde uložené povinnosti žalovaný ve věci rozhodl. Proti způsobu doručení výzvy, ani proti uložení povinnosti na základě této výzvy, žalobce žádné žalobní body neuvedl. Uvedenou výzvou uložil finanční úřad žalobci předložit zde jmenované doklady a k tomu stanovil lhůtu do 13. 9. 2000. Žalobce netvrdí, že by povinnost splnil, netvrdí ani, že i bez předložení požadovaných dokladů bylo možno stanovit daň dokazováním.

Závěr žalovaného, uvedený v napadeném rozhodnutí, že i doručení výzvy k dokazování V. Z. ze dne 1. 11. 1999 bylo řádné, neboť z protokolu o ústním jednání ze dne 1. 11. 1999 vyplynulo, že tato do protokolu plnou moc k zastoupení žalobkyně během ústního jednání vypověděla, není správný. Takové pochybení však samo o sobě nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť z další části odůvodnění rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný vycházel při projednání odvolání žalobkyně pouze z nesplnění povinností jí uložených výzvou ze dne 4. 8. 2000. Žalobními body, směřujícími do výzev ze dne 11. 1. 1999 a 14. 6. 1999 se soud nezabýval, neboť z nich ani napadené rozhodnutí žalovaného nevychází. Jiné žalobní body, týkající se způsobu stanovení daně pomocí pomůcek žalobce neuplatnil, soud proto ze všech uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Žalobkyně napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a domáhala se jeho zrušení.

Kasační námitky jsou vedeny dvěma směry. Žalobkyně předně namítá, že správce daně postupoval nesprávně, jestliže místním šetřením prověřoval základ daně a daň a poté přistoupil k doměření daňové povinnosti pomocí pomůcek. Místní šetření je totiž institut, který k takovému účelu neslouží. Pokud správce daně přistoupí k prověřování základu daně a daně, musí tak učinit prostřednictvím daňové kontroly, která zajišťuje práva daňového subjektu ve větším rozsahu. O místním šetření se sepíše dle povahy protokolů o ústním jednání, nebo úřední záznam. Pokud správce daně vydával výzvy k dokazování (ze dne 11. 1. 1999 a 14. 6. 1999) po ukončení místního šetření, z něhož byl pořízen protokol ze dne 5. 11. 1998, jsou tyto výzvy neplatným právním úkonem. Správce daně proto nemohl již na základě těchto výzev daňovou povinnost doměřit. Je rovněž vadou řízení, že tyto chybné procesní kroky správce daně (stran doručení výzev), se snažil odstraňovat až žalovaný. V tomto bodě se mýlil rovněž soud, když vyslovil právní názor, podle něhož lze doměřovat daňovou povinnost pouze na základě výsledků získaných z místního šetření.

Další okruh námitek žalobkyně směřuje do nezákonného postupu žalovaného. Jestliže totiž správce daně stanoví daňovou povinnost pomocí pomůcek, žalovaný, jako odvolací orgán pak již může přezkoumávat pouze podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně dle § 50 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný však překročil své zákonné meze, využil § 50 odst. 3 daňového řádu a uložil správci daně, aby odstranil vady řízení a řádně doručil výzvu, v důsledku jejíhož nevyhovění byla již dříve daňová povinnost vyměřena. Pokud však žalovaný dospěl k závěru, že daň neměla být stanovena pomocí pomůcek, měl rozhodnutí správce daně zrušit právě pro procesní pochybení a pro vady, které při přezkoumání rozhodnutí zjistil. V rámci odvolacího řízení byla žalovaným nahrazena činnost správce daně a žalobkyni tak byla odňata možnost obrany. Kdyby žalovaný zrušil rozhodnutí správce daně pro vady řízení a pro nesplnění podmínek pro použití pomůcek při stanovení daně, správce daně by musel vady odstranit, vydat nové rozhodnutí, proti němuž by mohla žalobkyně brojit odvoláním. Žalovaný místo toho změnil podstatným způsobem rozhodnutí, vycházel z nově vytvořených procesních podmínek, avšak žalobkyně již neměla možnost obrany proti této nové úvaze žalovaného. Tímto postupem jí byla odňata možnost opravného prostředku.

Stejně nesprávnou úvahou byl veden i soud, jestliže vyslovil, že odvolací orgán je oprávněn uložit doplnění řízení, popř. jej doplnit sám (podle § 50 odst. 3 daňového řádu) a to za situace, přezkoumává-li rozhodnutí, kterým byla stanovena daňová povinnost pomocí pomůcek.

Ze všech těchto důvodů žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že správce daně má právo na provedení místního šetření, i když nezahájil dříve daňovou kontrolu a může jeho výsledky použít při vyměření popř. doměření daně (§ 46 odst. 7 daňového řádu). Správce daně ani žalovaný nepochybili, když využili výsledky místního šetření a pro nevyhovění požadavkům výzvy vyměřili žalobci daň pomocí pomůcek. Žalovaný se rovněž ztotožnil se závěrem soudu, že i když je stanovena daňová povinnost pomocí pomůcek, je odvolací orgán oprávněn postupovat podle § 50 odst. 3 daňového řádu a řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady, nebo doplnění či odstranění vad uložit správci daně. Toto doplnění však musí směřovat pouze k ověření, zda jsou splněny podmínky pro stanovení daně tímto náhradním způsobem. V kasační stížnosti žalobce uplatnil novum, jestliže uvedl, že žalovaný nepřihlédl k výhodám při stanovení daně pomocí pomůcek (§ 46 odst. 3 daňového řádu). Žalobce byl však seznámen s výsledky místního šetření dne 17. 11. 1999 (protokol č. j. 285410/99/005932/6045), což svědčí o aplikaci § 46 odst. 3 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

První otázkou, kterou se musí Nejvyšší správní soud zabývat, je obecná otázka přípustnosti doměření daně za použití poznatků či indicí, získaných toliko při místním šetření, aniž byla zahájena daňová kontrola.

Institut místního šetření, jakož i daňové kontroly je upraven v části první zákona, mezi obecnými ustanoveními, stejně tak, jakož například i doručování, zahájení řízení, dokazování apod.

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

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

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

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

Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlídnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení.

Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud uzavírá, že nepostačuje, 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 § 16 daňového řádu. Takovým postupem by byl totiž daňový subjekt krácen na svých, zákonem garantovaných právech, zejména na právu kvalifikované obrany, kterou může uskutečnit, vycházející z úvah a výsledku zjištění, jež jsou nutným obsahem právě zprávy z daňové kontroly.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s úvahou soudu nad rozsahem přezkoumání rozhodnutí odvolacím orgánem (zde žalovaným) za předpokladu, že daň byla subjektu stanovena za užití pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu).

Postup odvolacího orgánu je upraven v § 50 daňového řádu. Podle jeho odstavce 3 odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Zjistí-li odvolací orgán, že jsou splněny u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 2, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán. Tato zákonná úprava tak zjevně dopadá na postup odvolacího orgánu, má-li jím být přezkoumáno rozhodnutí, kterým byla vyměřena daňová povinnost za užití důkazů, které mohou být rovněž v odvolacím řízení z pokynů odvolacího orgánu správcem daně doplňovány či odstraňovány jiné vady řízení.

Je – li však daňová povinnost správcem daně stanovena (a poté i vyměřená) podle pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu), pak je pro postup odvolacího orgánu nutno aplikovat zvláštní ustanovení, jímž je § 50 odst. 5 daňového řádu, kterým je určen rozsah přezkoumání napadeného rozhodnutí odvolacím orgánem; toliko v jeho rámci se pak může odvolací orgán „pohybovat“. Podle něho totiž, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1 (autoremedura), vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.

Znamená to, že brojí-li daňový subjekt proti rozhodnutí, kterým byla stanovena daň podle pomůcek, odvolací orgán zkoumá jen podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Oněmi zákonnými podmínkami je nutno rozumět nejen podmínky uvedené v § 31 odst. 5, ale i zjištění, zda daň tímto způsobem je stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7). To vše obzvláště s přihlédnutím k základním zásadám daňového řízení. Podle § 2 odst. 1 a 2 daňového řádu jednájí správci daně při správě daně v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení, při tom volí jen takové prostředky, které umožňují

ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Užil-li správce daně prvého stupně takový způsob stanovení daně (pomůcky), zkoumá odvolací orgán jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním, a jednak i to, zda daň je stanovená pomocí pomůcek dostatečně spolehlivě. Tím je také určen jeho rozsah zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně podle § 50 odst. 5 daňového řádu.

Ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu tak již neumožňuje odvolacímu orgánu doplňovat odvolací řízení způsobem spočívajícím v tom, že uloží správci daně odstranit vady jeho řízení, které však správce daně vzal za rozhodné pro stanovení daně právě tímto náhradním způsobem (za užití pomůcek). Zjistil-li totiž odvolací orgán, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebyly splněny, měl rozhodnutí zrušit.

Této interpretaci odpovídá i odstavec 6 cit. ustanovení, podle něhož odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5, rozhodnutí v odůvodněných případech změní nebo zruší, jinak odvolání zamítne; i zde je vyjádřena vázanost odvolacího orgánu speciálním ustanovením za předpokladu, že přezkoumává rozhodnutí, kterým byla stanovena daň podle pomůcek.

Městský soud v Praze v předcházejícím řízení nesprávně posoudil právní otázky, týkající se možnosti správce daně doměřit daňovou povinnost toliko na základě poznatků získaných při místním šetření a týkající se přezkoumání rozhodnutí žalovaným a možnosti jeho postupu za situace, kdy daň byla stanovena pomocí pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu); soud posoudil shora uvedené právní otázky nesprávně a proto k podané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.);

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. července 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu