



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **G. spol. s r. o.**, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Vrzalem, advokátem se sídlem Praha 4, Bartoškova 1411/22, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu**, Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 7. 2003, č. j. 38 Ca 447/2002 - 44,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 5. 2002, č. j. FŘ 10169b/12/01 bylo zamítnuto odvolání žalobce, podané proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu - Jižní Město ze dne 9. 1. 2001 č. j. 125595/00/011938/5316, na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období r. 1996, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň ve výši 455 130 Kč. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 2. 7. 2002 žalobu, která byla rozsudkem Městského soudu v Praze jako nedůvodná zamítnuta.

Kasační stížnost stěžovatel podává z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.), neboť s došlo k nesprávnému posouzení právní otázky. Dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období r. 1996 vydaný správcem daně 1. stupně je nezákonný, přičemž odkazuje na důvody, jež uvedl v podaném odvolání a žalobě. Další důvod

nezákonnosti rozhodnutí spatřuje i v tom, že správce daně 1. stupně v rámci daňové kontroly vyzval stěžovatele ke splnění povinnosti předložit požadované doklady a účetní záznamy, prokazující jeho účetní a hospodářské operace, přičemž oprávnění k vydání takové výzvy nevyplývá ani z ust. § 16 odst. 2 písm. c) ani z ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní). Správce daně 1. stupně byl oprávněn vyzvat stěžovatele k odstranění pochybností ve smyslu § 43 zákona o správě daní, přičemž k vydání této výzvy je oprávněn v jakémkoliv stadiu daňového řízení, tedy i v rámci daňové kontroly. Na podporu svého tvrzení o povinnosti správce daně vyzývat v rámci daňové kontroly daňové subjekty ke splnění jejich povinností výlučně s použitím výzvy dle § 43 zákona o správě daní odkazuje stěžovatel i na poučení o opravných prostředcích, které se mu výzvou správního orgánu 1. stupně dostalo. Stěžovatel na základě výše uvedeného namítá nulitu výzvy č. j. 56238/00/011932/5316 ze dne 13. 4. 2000 a tvrdí, že i „další řízení a odkazy na nulitní výzvu nemají právní účinek“.

Stěžovatel proto navrhuje, aby rozsudek Městského soudu v Praze byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že u stěžovatele byla provedena daňová kontrola u daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období r. 1995 a 1996, v jejímž rámci vyzval správce daně 1. stupně stěžovatele ve smyslu § 16 odst. 2 písm. c) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní, aby prokázal oprávněnost uplatněných nákladů na základě faktur blíže specifikovaných ve výzvě. Protože stěžovatel svoji povinnost prokázat ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní skutečností, k jejichž průkazu byl správcem daně 1. stupně vyzván, nesplnil, provedl dokazování správní orgán 1. stupně na základě důkazů, jež si sám opatřil a zjistil, že stěžovatelem uplatněné sporné náklady nejsou oprávněné. Dle žalovaného byl správce daně 1. stupně oprávněn vyzvat stěžovatele v rámci daňové kontroly ke splnění jeho povinnosti, dané mu ustanovením § 16 odst. 2 písm. c) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní, neboť po stěžovateli požadoval, aby předložil důkazní prostředky, jež dosud nebyly ze strany stěžovatele správnímu orgánu předloženy. Žalovaný nesouhlasí s názorem stěžovatele, že k vydání výzvy k předložení důkazů je v rámci daňové kontroly zmocněn správce daně pouze ustanovením § 43 zákona o správě daní. Vyzvat daňový subjekt dle ustanovení § 43 tohoto zákona je možno pouze v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro zahájení vytykácího řízení, jehož cílem je odstranit pochybnosti správce daně o údajích, uvedených daňovým subjektem v podaném daňovém přiznání, tedy před vlastním vyměřením daně. V případě stěžovatele však tato situace nenastala, neboť se jednalo o ověřování správnosti daňové povinnosti na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období r. 1996, jež byla na podkladě podaného daňového přiznání stěžovatele správním orgánem již vyměřena. Jako zcela irelevantní se pak jeví odkaz stěžovatele na vazbu mezi ust. § 48 odst. 2 zákona o správě daní, na který bylo odkazováno v poučení vydané výzvy a § 43 tohoto zákona, z níž stěžovatel dedukuje, že se jednalo o výzvu předcházející pravomocnému stanovení daňového základu a daně. Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že správce daně 1. stupně – Finanční úřad pro Prahu - Jižní Město na základě zjištění, vyplývajících z provedené daňové kontroly, vydal dne 19. 12. 2000 rozhodnutí č. j. 125595/00/011938/5316 – dodatečný platební výměr č. Ro 572/00, kterým stěžovateli dodatečně vyměřil daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období r. 1996 ve výši 455 130 Kč. V rámci daňové kontroly daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období r. 1995 – 1996 vyzval správce daně 1. stupně

stěžovatele, aby prokázal oprávněnost zaúčtovaných nákladů, jež vynaložil na základě faktur, vystavených Ing. J. S. – B. Protože stěžovatel v rámci dokazování vedeného správcem daně neprokázal, že došlo ke faktickému uskutečnění fakturovaných obchodních případů, neuznal správce daně náklady vynaložené v souvislosti s nimi a dodatečně stanovil základ daně a vyměřil daň z příjmu právnických osob za r. 1996.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel dne 15. 1. 2001 odvolání, ve kterém namítl, že v rámci daňové kontroly prokázal správci daně faktické uskutečnění obchodních případů předložením účetních dokladů, a bylo proto nadbytečné jej vyzývat k dalšímu dokazování. Podané odvolání žalovaný dne 27. 5. 2002 zamítl. Z jeho odůvodnění vyplynulo, že stěžovatel sice dle předložených účetních dokladů účtoval formálně správně a neporušil povinnosti, které mu ukládá zákon o účetnictví, avšak správce daně na základě poznatků z vyhledávací činnosti a daňových řízení jiných subjektů požadoval, aby stěžovatel prokázal, zda došlo k faktickému uskutečnění obchodních případů, formálně deklarovaných vystavenými fakturami od dodavatele zboží a služeb Ing. J. S.; proto jej správce daně vyzval ve smyslu § 16 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní k předložení dalších důkazů a vyslechl stěžovatelem navržené svědky. Protože stěžovatel nepředložil mimo návrh na výslech svědků žádné jiné důkazy, jež by prokázaly, že došlo k faktickému uskutečnění deklarovaných obchodních případů a toto uskutečnění nebylo potvrzeno ani svědeckými výpověďmi, zvýšil správce daně základ daně stěžovatele o částku neuznaných nákladů. Tento závěr správce daně 1. stupně žalovaný svým rozhodnutím o odvolání potvrdil, a to poté, co k prokázání výše uvedených skutečností vyzval stěžovatele v rámci doplnění odvolacího řízení a ani zde stěžovatel požadované skutečnosti neprokázal.

Proti rozhodnutí odvolacího orgánu podal stěžovatel dne 2. 7. 2002 žalobu u Městského soudu v Praze. V žalobě stěžovatel namítl, že nesouhlasí s rozhodnutím žalovaného, neboť během daňového řízení nebyly důsledně projednány jeho námitky týkající se postupu správce daně 1. stupně při hodnocení jeho účetní evidence. Nesouhlasil ani s tvrzením žalovaného, že neprokázal faktické uskutečnění deklarovaných účetních případů a uvedl, že v případě, kdy správci daně 1. stupně vznikly pochybnosti o důkazní hodnotě jeho účetních dokladů, měl za povinnost prokázat skutečnosti, vyvracející správnost a věrohodnost vedeného účetnictví, což neučinil. Stěžovatel uvedl, že je přesvědčen o neobjektivnosti provedeného dokazování, když poukázal na postup při výslechu svědků a předzvědných osob. V podané žalobě současně napadl zákonnost výzvy správce daně 1. stupně a žalovaného vydané v rámci daňové kontroly a doplnění odvolacího řízení, neboť dle stěžovatele ve výroku této výzvy nebyl obsažen odkaz na konkrétní ustanovení zákona o správě daní a poplatků, dle kterého je možno výzvu vydat, tj. na ust. § 43 zákona o správě daní.

Rozsudkem Městského soudu v Praze byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. V odůvodnění rozhodnutí soud mj. uvedl, že v daňovém řízení bylo žalovaným prokázáno, že nedošlo ze strany dodavatele stěžovatele k faktickému naplnění deklarovaných obchodních případů, spočívajících v prodeji zboží a poskytnutí služeb, přičemž žalovaný vyšel při dokazování nejen z účetních dokladů poskytnutých stěžovatelem, ale i z důkazů jež si sám opatřil, včetně důkazů svědeckou výpovědí osob navržených stěžovatelem. K výtce stěžovatele o zákonnosti výzev z důvodu absence odkazu na § 43 zákona o správě daní a poplatků v jejich výroku soud uvedl, že v daném případě se nejednalo o výzvy nezákonné, neboť stěžovatel nebyl správcem daně 1. stupně ani žalovaným vyzýván v rámci probíhajícího

vytýkacího řízení, ale byl vyzván ke splnění své povinnosti kontrolovaného daňového subjektu, vyplývající mu z ust. § 16 a § 31 odst. 9 tohoto zákona.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu důvodů kasační stížnosti uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V podané kasační stížnosti stěžovatel předně uvedl, že tuto podává z důvodu, že došlo k nesprávnému posouzení právní otázky soudem, tedy z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., přičemž v důvodech tvrzené nezákonnosti rozhodnutí odkázal na námitky, jež uvedl dříve v podaném odvolání a žalobě. Nejvyšší správní soud konstatuje, že takto formulovaná stížní námitka není projednatelná, jestliže se s důvody odkazuje na podaný opravný prostředek a žalobu podanou ke krajskému soudu (srov. VSP 6 A 15/93 - 39 ze dne 17. 2. 1995, 7 A 147/99-35 ze dne 27. 12. 2001). Podle Nejvyššího správního soudu se nelze v řízení o kasační stížnosti zabývat námitkami, jež byly uplatněny v jiném řízení (správním či soudním), byť na ně stěžovatel v podané kasační stížnosti sumárně odkázal, ale je třeba, aby stěžovatel tvrzené důvody nezákonnosti v podané kasační stížnosti explicitně uvedl a vymezil tak rozsah a meze přezkumu rozhodnutí v kasačním řízení.

Další stížnostní námitka stěžovatele, týkající se procesního pochybení správce daně 1. stupně, je podřaditelná pod ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s, neboť stěžovatel žalovanému vytýká vadu řízení v řízení před správcem daně 1. stupně, spočívající v nedostatku jeho oprávnění k vydání výzvy k předložení důkazů v rámci daňové kontroly. Toto oprávnění správce daně 1. stupně dle stěžovatele nevyplývá ani z ust. § 16 odst. 2 písm. c) ani z ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní, správce daně 1. stupně byl oprávněn vyzvat stěžovatele k odstranění pochybností ve smyslu § 43 tohoto zákona, což neučinil.

Stěžovatel již v podané žalobě proti rozhodnutí žalovaného napadl zákonnost této výzvy a to z důvodu, že v jejím výroku nebyl obsažen odkaz na konkrétní ustanovení zákona o správě daní a poplatků, dle kterého je možno tuto výzvu vydat, tj. na ust. § 43 zákona o správě daní. K jeho tvrzení soud uvedl, že v daném případě se nejednalo o výzvu nezákonnou, neboť stěžovatel nebyl správcem daně 1. stupně vyzván v rámci probíhajícího vytýkacího řízení, ale byl vyzván ke splnění své povinnosti kontrolovaného daňového subjektu, vyplývající mu z ust. § 16 a § 31 odst. 9 tohoto zákona.

V podané kasační stížnosti stěžovatel napadl zákonnost výzvy ze dne 13. 4. 2000 č. j. 56238/00/011932/5316, vydané správcem daně 1. stupně v rámci daňové kontroly však z jiného důvodu, než v řízení před soudem, kde nenamítal jako v kasační stížnosti nedostatek pravomoci správce daně 1. stupně k jejímu vydání, ale namítl její neplatnost z důvodu nedostatku náležitosti jejího výroku ve smyslu § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní.

Stěžovatel sice uplatnil v řízení o kasační stížnosti jako důvod pro její podání vadu řízení dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., stejně jako v řízení před soudem 1. stupně, avšak namítl vadu jinou, než v žalobě podané proti rozhodnutí správního orgánu. I když se stížní námitka opírá o důvod, jež před městským soudem neuplatnil, Nejvyšší správní soud se jí zabýval a dospěl k závěru, že námitka stěžovatele směřující proti nedostatku pravomoci správce daně 1. stupně vydat výzvu s poukazem na ust. § 16 odst. 2 písm. c) a ust. § 31 odst. 9, v níž vyzývá stěžovatele v rámci daňové kontroly k prokázání jím tvrzených skutečností, není oprávněná.

Dle § 43 zákona o správě daní vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

Dle § 16 odst. 1 zákona o správě daní 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.

Dle ust. § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně povinnost předložit na požádání záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné anebo o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti.

Dle ust. § 31 odst. 1 zákona o správě daní provádí dokazování správce daně, který vede daňové řízení, nebo z jeho pověření správce daně dožádaný. Podle ust. § 31 odst. 2 správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Dle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu správního řízení vyzván.

Povinnost nést důkazní břemeno daňovým subjektem v daňovém řízení je upraveno v ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní, přičemž ze zvláštní povahy tohoto řízení vyplývá přesunutí důkazního břemene ve značném rozsahu ze správního orgánu na daňový subjekt. Stěžovatel tak měl v rámci daňové kontroly povinnost prokázat skutečnosti uvedené jím v daňovém přiznání a dále skutečnosti, k jejichž průkazu byl správním orgánem prvního stupně vyzván. Tato povinnost daňového subjektu vyplývá přímo z ust. § 16 odst. 2 písm. c) citovaného zákona. Jak Nejvyšší správní soud ze spisu zjistil, správce daně 1. stupně v rámci daňové kontroly vedené dle ust. § 16 citovaného zákona vyzval stěžovatele k prokázání pravdivosti jeho tvrzení o faktickém uskutečnění fakturovaných obchodních případů a předložení dokumentů, které by spolehlivě doložily skutečnosti jím tvrzené.

Správce daně tak činil zcela oprávněně, neboť požadoval po stěžovateli splnění jeho povinnosti, dané mu ust. § 16 odst. 2 písm. c), ze kterého současně plyne oprávnění správce daně jej k tomuto splnění vyzvat, a to s odkazem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (§ 31 odst. 9), přičemž musí dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji (§ 31 odst. 2 cit. zákona). Stěžovatel pak měl vyhovět jemu adresovaným výzvám správce daně, jež směřovaly právě k prokázání skutečností, které nebyly předloženým účetnictvím spolehlivě doloženy a které správce daně prokázat požadoval.

Naproti tomu ust. § 43 zákona o správě daní, upravující vytýkacího řízení jako součást vyměřovacího řízení, se vztahuje na časový úsek po podání daňového přiznání, dokud ještě

nebyla správcem daně vyměřena daňová povinnost. Smyslem vytykácího řízení je odstranit pochybnosti, jež nabyl správce daně po podání daňového přiznání a jež brání tomu, aby byla daňovému subjektu vyměřena daň ve správné výši. Výsledkem celého vyměřovacího řízení, v rámci něhož je vytykácí řízení prováděno, je pak správné a úplné stanovení základu daně, stanovení daně, její vyměření a předepsání do evidence daní - tedy dosažení cíle daňového řízení, vyjádřeného v § 2 odst. 2 zákona o správě daní. Vytykácí řízení jako součást vyměřovacího řízení je proto prostředkem, jak tohoto cíle dosáhnout poté, co daňový subjekt podá daňové přiznání.

Protože vytykácí řízení předchází v zákonem vymezených případech dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní vyměření daně, nelze jej poté, co správce daně daň již vyměřil zahájit. Přípustnou aplikaci ust. § 43 cit. zákona upravuje výslovně pouze ust. § 50 odst. 4, které stanoví, že je odvolací orgán oprávněn použit i v odvolacím řízení (a to především, je-li uplatňován postup dle odst. 3 cit. ustanovení) přiměřeně ustanovení § 43.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že za situace, kdy správce daně 1. stupně prováděl u stěžovatele daňovou kontrolu ve smyslu ust. § 16 zákona o správě daní až poté, co byla daň stěžovateli vyměřena, nepostupoval v rozporu se zákonem, když jej vyzval ke splnění jeho povinnosti dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní výzvou, vydanou dle ust. § 16 odst. 2 písm. c) tohoto zákona, neboť již nemohlo být postupováno dle § 43.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u ě n í: Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, §120 s. ř. s.).

V Brně dne 8. 10. 2004

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu