

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 žalobkyně: **B. K.** zast. JUDr. Petrem Folprechtem, advokátem se sídlem Praha 4, Michelská 81, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu,** Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 4. 2004, č. j. 28 Ca 476/2001 - 52,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 8. 2001, č. j. FŘ-10633/11/00, bylo zamítnuto odvolání žalobkyně, podané proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Praze – Modřanech ze dne 6. 6. 2000, č. j. 71503/00/012913/6759 na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň ve výši 127 628 Kč.

Výše uvedené rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně dne 18. 10. 2001 žalobou, která byla rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 28. 4. 2004, č. j. 28 Ca 476/2001 - 52, jako nedůvodná zamítnuta.

Ve včas podané kasační stížnosti stěžovatelka uplatňuje důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.) a tvrdí, že došlo též k „rozporu s níže uvedenými ústavními zákony a vyhlášenými mezinárodními smlouvami dle čl. 10 Ústavy ČR, tyto vady měly za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé /§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s./“.

Kasační stížnost odůvodňuje stěžovatelka tím, že soud v hodnocení právní otázky neúčinného udělení plné moci Ing. P. M. dne 5. 1. 1998 nepostupoval v souladu se zákonem. Podle ust. § 10 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní a poplatků), může mít daňový subjekt v téže věci jen jednoho zástupce. V případě otázky posouzení zániku plné moci (pozn. zde plné moci udělené 1. 10. 1993 panu V. R.) aplikoval soud analogicky ustanovení § 28 odst. 3 o. s. ř., a to ve znění účinném až od 1. 1. 2001, dle kterého zvolí-li si účastník řízení jiného zástupce, platí, že tím také vypověděl plnou moc dosavadnímu zástupci. Stěžovatelka však poukazuje na znění tohoto ustanovení v předmětném období – do 31. 12. 2000, kdy legitimním způsobem ukončení plné moci bylo pouze odvolání plné moci účastníkem nebo její výpověď zástupcem a vůči soudu byly účinné, jakmile mu byly účastníkem nebo zástupcem oznámeny, vůči jiným účastníkům řízení byly účinné, jakmile jim byly oznámeny soudem. V případě, že by Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že bylo možno závěr o zániku plné moci v daňovém řízení dovodit z ustanovení § 28 odst. 3 o. s. ř., stěžovatelka namítá, že skutkově relevantním obdobím byl rok 1999 a soud by měl v tomto případě aplikovat znění tohoto ustanovení účinného do 31. 12. 2000. Pochybení spatřuje proto stěžovatelka nejen v postupu správního orgánu I. stupně, jež dne 1. 6. 1999 zahájil daňové řízení s Ing. P. M., neboť plnou moc mu udělenou považuje za neúčinnou a takto pohlíží i na úkon správce daně, kterým byla zahájena daňová kontrola, ale také i v postupu soudu, jež na jednání, ke kterému došlo v r. 1999 aplikoval ustanovení § 28 odst. 3 o. s. ř. ve znění, účinném až od 1. 1. 2001. Z výše uvedeného proto dovozuje důvod pro podání kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávné posouzení právní otázky soudem a současně důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. – tj. vytýkanou vadu řízení, které se dopustil správce daně I. stupně a pro niž měl soud, jež ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí zrušit.

Stěžovatelka v kasační stížnosti dále uvádí, že trvá na podané žalobě i co do žalobních bodů B, C a soudu vytýká, že se dostatečně nevypořádal s námitkami zde uvedenými a nikterak dostatečně nereagoval na právní názor v obdobné věci, jež vyslovil ve svém rozsudku ze dne 7. 9. 1998, sp. zn. 10 Ca 213/1998 Krajský soud v Českých Budějovicích.

Dále upozorňuje, že výzva správce daně musí být dostatečně konkrétní a jasná pro to, aby na ni mohl daňový subjekt adekvátním způsobem reagovat. V dané věci se stěžovatelka oprávněně domnívala, že dostatečně reagovala na výzvy správce daně I. stupně a poskytla mu dostatečné důkazy, žalovaný však podle ní nedefinoval dostatečně přesně a zákonným způsobem své požadavky, jež na ni kladl a nestanovil meze své volné úvahy (§ 2 odst. 1, 2, 3 zákona o správě daní a poplatků).

Navrhuje proto, aby rozsudek výše citovaný Městského soudu v Praze byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ke kasační stížnosti vyjádření nepodal.

Ze spisového materiálu bylo předně zjištěno, že spis správního orgánu obsahuje několik plných mocí, jež stěžovatelka v průběhu daňového řízení udělila svým zástupcům. Předně je zde založena plná moc ze dne 1. 10. 1993, kterou stěžovatelka zmocnila svého manžela V. R., aby ji zastupoval „ve věci daňového řízení před Finančním úřadem pro Prahu – Modřany v plném rozsahu pravomoci poplatníka“, tuto plnou moc stěžovatelka časově ani věcně neomezila. Dále je zde založena plná moc ze dne 5. 1. 1998, kterou stěžovatelka zplnomocnila Ing. P. M. k „veškerým jednáním s Finančním úřadem, správou sociálního zabezpečení a zdravotními pojišťovnami, včetně přebírání související korespondence“, dále je zde uvedeno, že plná moc platí do odvolání. Tuto plnou moc obdržel správce daně I. stupně dne 24. 5. 1999. Spis obsahuje následně oznámení stěžovatelky ze dne 19. 3. 2001 o tom, že k datu 19. 3. 2001 došlo k „ukončení“ plné moci udělené 1. 10. 1993 panu R. a k „ukončení“ plné moci udělené dne 5. 1. 1998 Ing. M.

Ze spisového materiálu bylo dále zjištěno, že správce daně I. stupně – Finanční úřad v Praze - Modřanech zahájil u stěžovatelky dne 1. 6. 1999 daňovou kontrolu daně z příjmu fyzických osob a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období r. 1995 – 1998. Stěžovatelku při tomto úkonu zastupoval Ing. P. M., bytem P. 4, U B. 405, a to na základě neomezené plné moci pro jednání s finančním úřadem, Českou správou sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovnou, jež mu stěžovatelka udělila dne 5. 1. 1998.

Po posouzení předložených účetních dokladů stěžovatelkou, vyzval správce daně I. stupně (výzva ze dne 6. 8. 1999, č. j. 74289/99/12930/4052, zasláno jak Ing. M., tak stěžovatelce) stěžovatelku k předložení dalších důkazů, a to „inventury zásob vykázaných ke konci r. 1995 – 1998“, tyto stěžovatelka na výzvu předložila. Poté byla vyzvána (výzva ze dne 26. 10. 1999, č. j. 90769/99/12930/4052, zasláno jak Ing. M., tak stěžovatelce), aby vysvětlila rozpor mezi nakoupeným zbožím a tržbami, uvedenými v daňovém přiznání; na tuto výzvu stěžovatelka odpověděla dne 12. 11. 1999, kdy uvedla, že o nákupech surovin je vedena skladová evidence; část tržby prodeje je z nápojových automatů a část z přímého prodeje surovin a tržby zobrazují stav hospodaření; při prodeji prostřednictvím automatových nápojů jsou zohledněny takové specifické ukazatele, jako je rozdílná kvalita nakupovaných surovin, místo prodeje a poptávka, meziroční nárůst cen a inflace, jež má vliv na cenu nápoje. Současně uvedla, že bez bližší konkretizace existujícího rozdílu mezi nakoupeným zbožím a tržbami nemůže podat bližší vyjádření. Správce daně posoudil odpověď stěžovatelky jako nedostačující, a proto ji opětovně vyzval (výzva ze dne 13. 1. 2000 č. j. 3420/0012930/4052, zasláno stěžovatelce) k prokázání jí vyjmenovaných specifických ukazatelů. Na tuto výzvu stěžovatelka reagovala svojí odpovědí ze dne 28. 1. 2000, kde pro srovnání uvedla kalkulační údaje používané u vybraných druhů nápojů při rozdílném objemu kelímků 150 ml a 180 ml a poukázala na nárůst ostatních vedlejších výdajů (nájem, energie, vodné a stočné...) jako významný faktor ovlivňující nárůst cen prodávaných nápojů.

Na základě výše uvedeného dospěl správce daně I. stupně k závěru, že stěžovatelka v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno, nebylo možno stanovit její daňovou povinnost dokazováním, a proto přistoupil ke stanovení její daňové povinnosti dle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 zákona o správě daní. Na základě výsledků daňové kontroly dodatečným platebním výměrem č. 1000000656 ze dne 6. 6. 2000, č. j. 71503/00/012913 na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň ve výši 127 628 Kč.

Proti dodatečnému platebnímu výměru podala stěžovatelka 9. 7. 2000 odvolání, ve kterém k výše uvedenému zjištění správce daně I. stupně namítla neúplnost dokazování

a neodůvodněnost použití pomůcek dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, neboť ze zprávy o kontrole nebylo zřejmé hodnocení důkazních prostředků, není zřejmé na základě jakých konkrétních důkazů měl správce daně pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených důkazů. V průběhu daňové kontroly písemně doložila podklady, jež byly ve výzvách požadovány, a poskytla potřebnou součinnost, nebyl zde proto prostor správce daně pro jeho volnou úvahu. Dále namítla, že lhůta stanovená jí ve výzvách správce daně I. stupně byla stanovena v rozporu s ust. § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 8. 2001, č. j. FŘ 10633/11/00, odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmu fyzických osob za r. 1996 zamítl. V odůvodnění rozhodnutí shrnul postup správce daně I. stupně včetně jeho zjištění v daňové kontrole, které vyčerpávajícím způsobem odůvodnil /viz nesprávně oceněné zásoby pořizovacími cenami včetně DPH - § 25 odst. 1 písm. c), odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a čl. II odst. 3 Opatření MFČR ze dne 28. 11. 1995, č. j. 281/71 702/95, kterým se stanoví postupy účtování u fyzických osob provozujících podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost účtující v soustavě jednoduchého účetnictví/ a zhodnotil důkazní prostředky a vysvětlení k výzvám správce daně podaná stěžovatelkou. V rozsahu přezkumného oprávnění daného mu § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků k dospěl k tomu, že stěžovatelka neunesla svoji důkazní povinnost, jež jí ukládá § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a pro její nesplnění nemohla být stanovena její daňová povinnost dokazováním. V odůvodnění rozhodnutí se vypořádal i s námitkou ve vztahu k výzvě dle § 43 tohoto zákona a jejímu smyslu v daňovém řízení, vyslovil se i k právu a povinnosti daňového subjektu upraveném v § 16 odst. 2 a 4 cit. zákona ve vztahu k předkládání důkazů a rozsahu přezkumné činnosti odvolacího orgánu ve smyslu § 50 odst. 5 cit. zákona ve vztahu k namítanému volnému uvážení a jeho mezím. Na základě výše uvedeného pak dospěl ke stejnému právnímu závěru jako správce daně I. stupně, tj. že pro stanovení daňové povinnosti stěžovatelky za použití pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 zákona o správě daní, byly splněny podmínky; při stanovení daňové povinnosti tímto způsobem bylo přihlédnuto ve smyslu § 46 odst. 3 tohoto zákona i k okolnostem, z nichž vyplývaly výhody pro daňový subjekt.

Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu k Městskému soudu v Praze. V žalobě poprvé uplatnila námitku, že daňová kontrola nebyla řádně zahájena, neboť správce daně jednal při zahájení daňové kontroly s Ing. M., a to na základě plné moci, udělené mu 5. 1. 1998, ačkoliv stěžovatelka byla již od 1. 10. 1993 zastoupena v řízení před správcem daně panem V. R. a tuto plnou moc neodvolala. Stěžovatelka proto s odkazem na ust. § 10 odst. 3 a § 12 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků považuje plnou moc udělenou Ing. M. za „neúčinnou“ a stejně tak považuje za „procesně neúčinný“ i protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 1. 6. 1999 a poučení zde uvedené s tím, že tato vada nebyla v dalším řízení zhojena.

Stěžovatelka dále namítla (bod B žaloby), že výzvy správce daně I. stupně ze dne 6. 8. 1999, 26. 10. 1999 a 13. 1. 1999 obsahovaly nepřiměřeně krátkou lhůtu ke splnění povinnosti a byly nekonkrétní. V této souvislosti odkázala na znění ustanovení § 16 odst. 1, § 14 odst. 1 a především na znění § 43 zákona o správě daní a poplatků, a dále pak na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 9. 1998, sp. zn. 10 Ca 213/1998. Zdůraznila přitom, že pokud správce daně „spojil s nesplněním výzev jeden z krajních následků daňového řízení“ – tj. stanovení daně dle pomůcek, musely být jeho výzvy natolik jasné a nepochybné, aby jim žalobce plně vyhověl.

V bodě C žaloby namítla předčasné stanovení daně dle pomůcek, neboť nebyla vyvrácena věrohodnost, pravdivost a úplnost účetní evidence a žalovaný nekonkretizoval dostatečně povinnost, kterou stěžovatelka nesplnila a z rozhodnutí není zřejmé na základě jakých důkazů byla evidence žalobce zpochybněna. Poukázala rovněž na „překročení povolené míry uvážení“ při použití tohoto způsobu stanovení daně.

Rozsudkem Městského soudu v Praze byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Podle soudu jednal správce daně I. stupně oprávněně se zástupcem stěžovatelky Ing. M., neboť předchozí plná moc udělená p. R. zanikla dnem udělení nové plné moci. K tomuto právnímu závěru dospěl soud za použití analogie, když na zákonem o správě daní a poplatků neupravený skutkový stav vztáhl ustanovení § 28 odst. 3 občanského soudního řádu ve znění účinném od 1. 1. 2001, upravujícího skutkovou podstatu obdobnou. Odmítl námitku stěžovatelky o nezákonné délce lhůt, jež jí byly dány ke splnění jejích povinností výzvami správce daně, přičemž poukázal na rozdíly mezi daňovou kontrolou a vytýkacím řízením z pohledu jejich účelu, cíle a časové posloupnosti. Postup správce daně, který stěžovatelce stanovil její daňovou povinnost na dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období r. 1996 za pomoci pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků posoudil jako legitimní, přičemž v odůvodnění rozsudku shrnul postup správce daně a průběh dokazování, jež tomuto náhradnímu způsobu stanovení daně předcházely a vyjádřil se i k rozsahu přezkumné činnosti žalovaného ve smyslu § 50 odst. 5 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), d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle ustanovení § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků se daňový subjekt, jeho zákonný zástupce nebo ustanovený zástupce může dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. V téže věci může mít současně jen jednoho zástupce. Zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu. Není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená.

Ze textu § 10 a § 11 zákona o správě daní a poplatků je zřejmé, že zde není na rozdíl od úpravy § 28 odst. 3 o. s. ř. výslovně řešena ve vztahu k zániku plných mocí otázka existence, postupně více udělených plných mocí neomezených pro celé řízení.

Městský soud v Praze dospěl při řešení této právní otázky k závěru, že došlo k zániku plné moci udělené p. R. dne 5. 1. 1998 udělením další plné moci Ing. M., a to s použitím analogie legis, když na právní řešení zákonem o správě daní a poplatků neupraveného skutkového stavu vztáhl analogicky ustanovení právního předpisu, upravujícího civilní právo procesní, konkrétně ustanovení § 28 odst. 3 občanského soudního řádu ve znění účinném od 1. 1. 2001, upravujícího skutkovou podstatu obdobnou.

Použití analogie legis jako obecné metody výkladu však má své meze, přičemž pro aplikaci a interpretaci norem správního práva, a to jak norem hmotného tak i procesního obecně platí, že užití analogie u nich nepřichází v úvahu. V úvahu by přicházela pouze tam, kde s tím právní úprava výslovně počítá, v takovém případě právní norma zpravidla hovoří o přiměřeném užití určitých ustanovení na blízké či obdobné případy a situace (srovnej např. ustanovení § 73 zákona o správě daní a poplatků, ve kterém se odkazuje na přiměřené užití občanského soudního řádu při výkonu rozhodnutí). Z výše uvedeného je zřejmé, že užití

této metody výkladu je obecně odmítáno, i když někteří právní teoretici zastávají zdrženlivější postoj (srovnej názory obsažené v rozhodnutí Pléna Ústavního soudu č. 21/2004 ze dne 26. 4. 2005); a lze tak dovodit závěr, dle něhož připouští-li vůbec doktrína použití analogie v oboru správního řízení, pak toliko za omezujících podmínek - pouze v omezeném rámci za účelem vyplňování mezer procesní úpravy a dále pouze ve prospěch ochrany práv účastníků správního řízení.

Městský soud při řešení výše uvedené právní otázky, ačkoli se jí nebyl povinen zabývat, neboť stěžovatelka poprvé až v žalobě uplatnila skutečnost, která nebyla uplatněna v odvolání a žalovaný se jí proto nezabýval, vycházel pouze z § 28 odst. 3 o. s. ř., který aplikoval na základě nepřípustné analogie a nevycházel z úvahy založené na výkladu projevu skutečné vůle stěžovatelky. Nejvyšší správní soud ani přes výše uvedené nepřípadné právní posouzení však neshledal stěžejní námitku stěžovatelky uplatněnou v kasační stížnosti stran účinnosti jejího zastoupení při zahájení daňové kontroly důvodnou.

V ustanovení § 10 zákona o správě daní a poplatků nejsou na rozdíl od citovaného § 28 o. s. ř. uvedeny způsoby zániku plné moci udělené pro zastupování v daňovém řízení.

Nelze však přisvědčit tvrzení stěžovatelky, že správce daně jednal při zahájení daňové kontroly s osobou, jež nebyla oprávněna stěžovatelku zastupovat. Sama skutečnost, že ve spise byly založeny dvě neomezené plné moci udělené postupně dvěma zástupcům k zastupování stěžovatelky před správcem daně I. stupně a správce daně neřešil otázku, kdo je oprávněným zástupcem, ač tak ve smyslu § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků učinit měl, nemůže být považována za vadu řízení, jež by měla vliv na zákonnost rozhodnutí. Z jednání stěžovatelky, která si zvolila dalšího zástupce, aniž by dříve udělenou plnou moc výslovně odvolala, bylo zřejmé, že tím jednoznačně projevila svoji vůli být v řízení nadále zastupována novým zmocněncem. Za situace, kdy veškeré faktické úkony činil pouze v pořadí další zástupce a stěžovatelka žádný z těchto úkonů nezpochybnila, nemůže se nyní dovolávat neúčinnosti takových úkonů. Stěžovatelka prokazatelně věděla o tom, že u ní probíhá daňová kontrola, neboť reagovala na výzvy správce daně, které jí byly zasílány a byla, jak sama tvrdila, v kontaktu se správcem daně. Procesním pochybením správce daně, který neodstranil nejasnosti ohledně osoby zástupce, ve smyslu § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, nebyla stěžovatelce způsobena žádná újma, neboť její procesní práva nebyla žádným způsobem dotčena či omezena a měla možnost v daňovém řízení využít všech prostředků, jež jí zákon k obraně jejích práv umožňuje, což učinila, když proti rozhodnutí správce daně I. stupně podala v zákonem stanovené lhůtě opravný prostředek, přičemž ani v něm účinnost zastoupení nezpochybnila.

Jako neprojednatelnou Nejvyšší správní soud posoudil námitku stěžovatelky, která v kasační stížnosti uvedla, že trvá na podané žalobě i co do žalobních bodů B, C a soudu vytkla, že se dostatečně nevypořádal s námitkami žalobce zde uvedenými. Nejvyšší správní soud považuje za nutné předně zdůraznit, a to ve shodě se stávající judikaturou (rozsudek Vrchního soudu v Praze 6 A 15/93 - 39 ze dne 17. 2. 1995, 7 A 147/99 - 35 ze dne 27. 12. 2001, rozsudek Nejvyššího správního soudu 5 Afs 31/2003), že není projednatelná stížní námitka, jestliže se s důvody odkazuje na podaný opravný prostředek a žalobu podanou ke krajskému soudu. Nejvyšší správní soud konstatuje, že 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 přezkumné činnosti v kasačním řízení. Z tohoto důvodu se soud nezabýval námitkou stěžovatelky, jež je formulovaná jako setrvání na podané žalobě i co do žalobních bodů B, C.

Pokud stěžovatelka namítá, že soud „nikterak dostatečně nereagoval“ na právní názor Krajského soudu v Českých Budějovicích vyslovený v rozsudku sp. zn. 10 Ca 213/1998, není tato námitka důvodná. Soud se v odůvodnění svého rozhodnutí k námitce stěžovatelky, kterou opírala o zmiňovaný rozsudek jiného soudu, zabýval řádně otázkou lhůt v daňovém řízení, konkrétně lhůt, jež byly obsaženy ve výzvách správce daně I. stupně, a to zejména ve vztahu k ustanovení § 16 odst. 2, 4 a k § 43 zákona o správě daní a poplatků. Právní názor, jež soud v této věci zaujal, považuje Nejvyšší správní soud za dostatečně odůvodněný a mající oporu v zákoně.

K námitce stěžovatelky, že dostatečně reagovala na výzvy správce daně I. stupně a poskytla mu dostatečné důkazy, přičemž vycházela z požadavků tam definovaných, které však považuje za nedostatečně přesné a určité, je nutno uvést, že se s ní soud v řízení o žalobě řádně vypořádal a rovněž právní závěr, který ve věci zaujal považuje Nejvyšší správní soud za správný a dostatečně odůvodněný. V této souvislosti je především nezbytné poukázat na skutečnost, že u stěžovatelky probíhala daňová kontrola, v rámci níž měla v souladu s § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků 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. Povinnost nést důkazní břemeno daňovým subjektem v daňovém řízení je upraveno v ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, přičemž ze zvláštní povahy tohoto řízení vyplývá přesunutí důkazního břemene ve značném rozsahu ze správního orgánu na daňový subjekt Stěžovatelka tak měla v rámci daňové kontroly povinnost prokázat skutečnosti uvedené jí v daňovém přiznání a dále skutečnosti, k jejichž průkazu byla správním orgánem prvého stupně vyzvána. Tato povinnost pro ni vyplývá přímo z ust. § 16 odst. 2 písm. c) citovaného zákona. Měla-li pochybnosti o přesnosti formulovaných požadavků správce daně, měla možnost tuto námitku uplatnit /§ 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků/ a trvat na upřesnění požadavků správce daně na ni kladených tak, aby mohla podle jejího názoru plně dostát své povinnosti prokázat všechny skutečnosti, které byla povinna uvést v přiznání nebo k jejichž průkazu byla správcem daně v průběhu správního řízení vyzvána (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků).

Nejvyšší správní soud ze spisu zjistil, že správce daně I. stupně v rámci daňové kontroly postupně vyzval stěžovatelku k předložení důkazních prostředků a k prokázání jí uváděných tvrzení a předložení dokumentů, které by spolehlivě doložily skutečnosti jí tvrzené. Z formulace výzev, jejichž nedostatky jsou v tomto řízení vytýkány, jsou i přes jejich stručnost zřejmé požadavky správce daně kladené na stěžovatelku, a to v rozsahu jejich zákonných povinností daných § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků.

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.).

Stěžovatelka která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení

úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 29. července 2005

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu