

ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K
J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **R. p., spol. s r. o.**, zast. advokátem JUDr. Ladislavem Sádlíkem, se sídlem Holečkova 31, Praha 5, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 6. 5. 2004, č. j. 15 Ca 232/2002 – 23,

t a k t o :

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

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

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 4. 2002, č. j. 802/130/02 bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Teplicích ze dne 23. 8. 2001, č. j. 109983/01/210913/1892, kterým mu byla podle ust. § 44 a § 46 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platném v době rozhodnutí, stanovena a vyměřena daň z přidané hodnoty za I. čtvrtletí 1998 ve výši „0“ oproti nadměrnému odpočtu uplatněnému stěžovatelem v daňovém přiznání. Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu, kterou Krajský soud v Ústí nad Labem výše označeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

V kasační stížnosti namítá stěžovatel nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, dále pochybení správního orgánu při zjišťování skutkového stavu, když byl porušen zákon o řízení způsobem, který mohl ovlivnit zákonnost. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem

soudu, podle něhož bylo vedeno vytýkací řízení dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Žalovaný vyzval stěžovatele sice výzvou dle § 43 cit zákona, jejím obsahem však nebylo, jaké konkrétní pochybnosti u správce daně vznikly; příkaz k předložení listin nemůže odůvodnit, o jaké pochybnosti se jedná. V předmětné věci není zřejmé, jaké konkrétní pochybnosti správce daně měl; takový postup nemá oporu v zákoně, ale je i v rozporu s rozhodnutím Ústavního soudu publikovaném pod č. 130/1996 Sb. Uvedené rozhodnutí vysvětluje vztah mezi ust. § 31 odst. 9 daňového řádu a ust. § 43; v dané věci je podstatné, že povinností správce daně bylo vyzvat daňový subjekt určeným způsobem, který je v souladu s ust. § 43 cit. zákona. Pokud soud posoudil věc tak, že bylo ve věci vedeno vytýkací řízení ve smyslu ust. § 43 zákona č. 337/1992 Sb., posoudil věc po právní stránce nesprávně. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na případ související, kdy týž krajský soud zrušil rozhodnutí správce daně z důvodů nedostatků a vad, které podle jeho názoru měly za následek to, že vytýkací řízení nebylo vedeno v souladu ze zákonem. Stejná pochybnost měla být vyslovena ve věci, kterou napadá stěžovatel touto kasační stížností. Stěžovatel dále nesouhlasí s posouzením soudu v tom, že se ze strany správce daně nejednalo o skrytou daňovou kontrolu; v dané věci je nutno posuzovat v souladu s ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., skutečný obsah právních úkonů. Pokud je daňová kontrola vymezena jako zjišťování a ověřování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně, je dle názoru stěžovatele nutné posuzovat, zda jednotlivé úkony správce daně ve svém souhrnu naplnily tento zákonný předpoklad. Speciální ustanovení § 43 zákona č. 337/1992 Sb. upravuje procesní postup, kdy jsou ověřovány údaje, resp. vyvraceny pochybnosti správce daně; přitom je však zřejmé, že se jedná o situaci, kdy je iniciativa po sdělení pochybností výhradně na straně daňového subjektu. Ke sdělení konkrétních pochybností by měl předložit daňový subjekt návrh důkazních prostředků, které jsou následně správcem daně hodnoceny ve smyslu ust. § 2 odst. 3 daňového řádu. V tom je zásadní rozdíl mezi kontrolou a vytýkacím řízením, které je ustanovením speciálním. Je zřejmé, že správce daně v rámci vytýkacího řízení prováděl právní úkony, které ve svém důsledku představovaly kontrolu jiných okolností, tato jeho činnost však nebyla ukončena způsobem, který zákon předpokládá, a to sepsáním zprávy a jejím projednáním. Dále stěžovatel v kasační stížnosti uvádí skutečnosti týkající se vedeného trestního řízení, přitom dokládá trestní rozsudek ze dne 20. 5. 2004, kterým byl zproštěn obžaloby a dále rozsudek týkající se pojistného plnění. Stěžovatel požaduje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření uvádí, že ve věci se jednalo o vytýkací řízení, jak nepochybně vyplývá z výzev vydaných dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb. ze dne 14. 3. 2001, ze dne 11. 7. 2001 a ze dne 17. 7. 2001. Uvedení textu v rozhodnutí, že stěžovatel nepředložil v rámci *daňové kontroly* důkazní materiály, je zjevným omylem při psaní a nemůže mít žádný vliv na zákonnost rozhodnutí. Z celého obsahu spisového materiálu i vyměření daně za předmětné zdaňovací období je zřejmé, že se jednalo o vytýkací řízení, v němž žalovaný požadoval vysvětlení a odstranění pochybností vzniklých ohledně stěžovatelem předloženého daňového přiznání. Žalovaný odmítá stěžovatelem namítané provádění skryté kontroly, když takový pojem zákon nezná. Není povinností žalovaného, aby za účelem odstranění nesrovnalostí v daňovém přiznání musel provádět vždy daňovou kontrolu; lze tak učinit i v řízení vytýkacím. Co se týče namítané nekonkrétnosti výzev, je nutno tuto námitku odmítnout; stěžovatel byl vyzván k předložení záznamní povinnosti za 1. čtvrtletí 1998 a k doložení daňových dokladů uplatněných v předmětném zdaňovacím období, jakož i dalším konkrétně specifikovaným dokladům. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek v mezích stěžovatelem uplatněných důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.), přitom ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil až poté, kdy bylo napadené rozhodnutí vydáno ve smyslu ust. § 109 odst. 4 s. ř. s., nepřihlédl.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že stěžovatel na výzvu správce daně podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 1998, v němž vykázal na ř. 54 nadměrný odpočet. Správce daně proto zahájil výzvou ze dne 14. 3. 2001 vytýkací řízení dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků za účelem odstranění pochybností, které ohledně nárokovaného odpočtu vznikly. Uvedená výzva obsahovala uložení povinnosti k předložení záznamní povinnosti za 1. čtvrtletí 1998 a předložení originálů daňových dokladů uplatněných v této záznamní povinnosti. K této výzvě stěžovatel sdělil, že o vydání dokladů požádal soud, přiložil rovněž vyjádření krajského soudu, u něhož bylo vedeno trestní řízení a sdělení předsedy senátu o nemožnosti v současné době fotokopie faktur poskytnout. Správce daně zaslal stěžovateli další výzvu ze dne 11. 7. 2001, v níž požadoval daňové doklady o přijatých zdanitelných plněních, dle kterých byl odpočet uplatněn, záznamní povinnost za 1. čtvrtletí, výpisy z bankovních účtů za rok 1998, pokladnu a skladovou evidenci za rok 1998, hlavní knihu – účty dodavatelů, zboží a materiálu, dále požadoval, aby stěžovatel prokázal a doložil způsob přepravy a převzetí zboží, údaje o použitých dopravních prostředcích (SPZ) a seznam zaměstnanců nebo firem, podílejících se na uložení zboží do skladu, zajištění provozu skladu a jeho zabezpečení. K předložení dalších důkazů přistoupil správce daně poté, kdy z vyjádření soudu vyplynulo, že v trestním spise jsou založeny pouze faktury, nikoli ostatní požadované písemnosti. Rovněž na tuto výzvu stěžovatel reagoval sdělením, že veškeré doklady jsou u soudu, účetnictví zabavila Policie, a proto je v současné době nemůže předložit. Další opakovanou výzvu převzal stěžovatel 24. 7. 2001. Ve spise je založen záznam ze dne 24. 7. 2001 sepsaný předsedou senátu KS v Ústí nad Labem, v němž je stvrzeno umožnění nahlédnutí do spisu pracovníkům správce daně a předání fotokopií v záznamu uvedených dokladů (faktur, výpisů z účtů, kupní smlouva) s tím, že ve spise stěžovatele již žádné jiné doklady nebyly nalezeny. Na základě dokladů, které si správce daně obstaral, stanovil daňovou povinnost dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků dle pomůcek, které měl k dispozici. Spisový materiál obsahuje písemnost ze dne 10. 10. 2001, kterou stěžovatel na finančním úřadě podal osobně, nazvanou odvoláním, v němž pouze uvádí, že dokumenty k odvolání předloží do 10 dnů, dále písemnost nazvanou odvolání ze dne 22. 10. 2001, ve které uvádí, že se odvolává proti platebnímu výměru za 1. čtvrtletí 1998, v němž mu byl stanoven základ daně a daň ve výši „0“. Uvedl, že předložil všechny dokumenty a dále, že platební výměr zpochybňuje a žádá o opravu dle skutečností jím nyní předložených. Přestože odvolání neobsahovalo náležitosti dle § 48 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., žalovaný je projednal, v odůvodnění podrobně popsal průběh celého řízení, přitom uvedl veškeré skutečnosti, které byly důvodem ke stanovení daně dle pomůcek. Rovněž odůvodnil, proč neakceptoval doklady stěžovatelem v odvolání uplatněné, když byl rámec jeho přezkumné činnosti vymezen ust. § 50 odst. 5 cit. zákona; příslušelo mu tedy posuzovat pouze splnění zákonných podmínek pro způsob stanovení daně. Protože postup správce daně shledal v souladu se zákonem, odvolání zamítl.

Námitky stran nezákonnosti výzev dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., nezákonného postupu správce daně při nerespektování ustanovení o daňové kontrole, nedůvodnosti stanovení daně dle § 44 cit. zákona podle pomůcek, uplatnil stěžovatel poprvé až v žalobě, přesto krajský soud veškeré námitky stěžovatele projednal a řádně odůvodnil, přitom se ztotožnil s postupem i skutkovým i právním závěrem, k němuž dospěl žalovaný; žalobu zamítl.

V kasační stížnosti stěžovatel především obsáhle polemizuje o významu vytýkacího řízení, způsobu vyjádření pochybností a jejich konkretizace, obsahu pojmu daňová kontrola, aniž však konkretizuje, v čem a jakým způsobem bylo zasaženo do jeho práv ve vedeném daňovém řízení. Namítané neumožnění uplatnění práv v důsledku toho, že namísto daňové kontroly bylo vedeno vytýkací řízení, tak zůstalo zcela v obecné rovině.

Dle § 43 zákona o správě daní a poplatků 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 cit. zákona 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) cit. zákona 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. 9 cit. zákona 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.

Vytýkací řízení je v zákoně upraveno jako součást vyměřovacího řízení, vztahuje se na časový úsek po podání daňového přiznání, dokud ještě nebyla správcem daně vyměřena daňová povinnost. Smyslem vytýkacího 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 vytýkací 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. Vytýkací řízení jako součást vyměřovacího řízení je proto prostředkem, jak tohoto cíle dosáhnut poté, co daňový subjekt podá daňové přiznání.

V daném případě správce daně odstraňoval pochybnosti z důvodu, aby mohl deklarovanou daňovou povinnost, tedy nadměrný odpočet, vyměřit, resp. rozhodnout o důvodnosti jeho vrácení; proto zcela v souladu se zákonem zahájil vytýkací řízení. Nelze žalovanému vytýkat, že měla být provedena daňová kontrola ani dovozovat z vedeného řízení provádění skryté kontroly, přistoupil-li k tomuto procesnímu prostředku k dosažení cíle daňového řízení. Stěžovatel byl řádně vyzván výzvou dle § 43 cit. zákona, která obsahovala konkrétní povinnost, nelze mu proto přisvědčit, že byla neurčitá; stejně tak je třeba odmítnout námitky vznesené stran neuvedení konkrétních pochybností správce daně. Uvedl-li správce daně, že pochybnosti vznikly ohledně skutečností uvedených stěžovatelem v jím podaném daňovém přiznání, musel si být stěžovatel nepochybně vědom toho, jaké skutečnosti sám

uvedl. Tvrzení stěžovatele, že žalovaný zjišťoval v řízení okolnosti jiné, a proto měl provádět kontrolu, resp. ji prováděl, nemá oporu ve zjištěném skutkovém stavu ani ve spise.

Žalovaný nepostupoval ani v rozporu se stěžovatelem uváděnou judikaturou Ústavního soudu, neboť stěžovatel nebyl vyzván k „čemukoli“, ale pouze k prokázání skutečností jím samotným uvedených, důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 cit. zákona tak spočívalo výhradně na stěžovateli. Ustanovení § 43 cit. zákona nelze považovat za speciální k ust. § 16 cit. zákona, jak uvádí stěžovatel a úvahy o iniciativě správce daně nebo daňového subjektu jsou zcela liché.

V daňovém řízení obecně důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 cit. zákona ohledně skutečností uvedených v přiznání nebo účetnictví daňového subjektu jím samotným, leží výhradně na něm a je zcela nerozhodné, má-li mu dostát ve vytýkacím řízení nebo v daňové kontrole; stejně tak stíhá důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 8 cit. zákona správce daně. Z uvedeného vyplývá, že povinnosti, které má stěžovatel ve smyslu ust. § 16 cit. zákona ohledně předložení dokladů, má nepochybně i ve vytýkacím řízení a naopak. Dovolává-li se proto stěžovatel porušení ustanovení o daňové kontrole, (např. nesepsání zprávy o kontrole), potom nezbývá než konstatovat, že jejich porušení se sám dopustil.

S ohledem na obsah výzvy, kterou bylo zahájeno vytýkací řízení, v níž byl stěžovatel vyzván k předložení konkrétních dokladů vztahujících se k uskutečněným zdanitelným plněním stěžovatelem deklarovaných, nelze přisvědčit námitce o neurčitosti výzvy a tudíž její neúčinnosti. O takový případ by se jednalo, byl-li by stěžovatel vyzván k předložení „veškerých“ dokladů, aniž by byla zřejmá časová a věcná souvislost se zdaňovacím obdobím nebo uskutečněným plněním. O takový případ se však zjevně nejednalo. Odkazuje-li v této souvislosti stěžovatel na související případ, v němž krajský soud pro vady výzvy rozhodnutí žalovaného zrušil, činí tak zcela účelově, neboť v tom případě nebyla výzva řádně doručena, vytýkací řízení tudíž nemohlo být účinně zahájeno. Ale o takový případ se v dané věci nejednalo. Stěžovatel v průběhu řízení nebyl krácen na žádných svých právech ani mu nebylo bráněno v součinnosti. Porušení jeho práv není způsobilé přivodit pouhý fakt, že ohledně jeho daňové povinnosti bylo vedeno vytýkací řízení, nikoli daňová kontrola. Ostatně žádné konkrétní zkrácení na právech stěžovatel ani neuvedl, a to ani v průběhu daňového řízení. Stěžovatel byl rovněž v každé výzvě upozorněn na skutečnost, že mu v případě jejího nesplnění může být stanovena daň dle § 44 zákona č. 337/1992 Sb., za použití pomůcek. Stěžovatel si byl nepochybně vědom, nepředložil-li správci daně žádné doklady, že výzvy nesplnil. Nemohlo být proto pro něj nečekané a překvapivé, stanovil-li správce daně základ daně a daň podle § 31 odst. 5 cit. zákona na základě pomůcek z podkladů, které si obstaral. Ostatně stěžovateli nic nebránilo, aby ve smyslu ust. § 32 odst. 9 cit. zákona požádal správce daně o sdělení důvodu, pro které stanovil daňovou povinnost odchylně od daňového přiznání. Stěžovatel, ač tak učinit mohl, neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, které by svědčily o nezákonnosti či jiné nesprávnosti nebo vadě řízení, spočívající v nedůvodnosti stanovení daně dle pomůcek ani v podaném opravném prostředku.

Nejvyšší správní soud neshledal namítané porušení práv stěžovatele důvodným, neshledal ani takové vady řízení, které by mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí; krajský soud proto nepochybil, dospěl-li k závěru, že rozhodnutí žalovaného vycházelo ze správného právního i skutkového posouzení, a proto žalobu zamítl.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal námitky uplatněné v kasační stížnosti důvodnými, a proto ji postupem podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Nad rámec odůvodnění soud konstatuje, že skutečnosti, které vyplynuly z trestního řízení, jsou pro závěry učiněné žalovaným a poté i soudem zcela nerozhodné, neboť předmět a cíle daňového a trestního řízení jsou zcela odlišné, stejně tak jako metody a zásady řízení.

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 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 16. srpna 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu