



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatelky **E.-A., s. r. o.**, zastoupené JUDr. Markem Bánským, advokátem se sídlem v Praze 1, Elišky Krásnohorské 10/2, za účasti **Finančního ředitelství v Praze**, se sídlem v Praze 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 11. 2005, č. j. 11 Ca 215/2003 - 71,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 22. 11. 2005, č. j. 11 Ca 215/2003 - 71 zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 18. 6. 2003, č. j. 2624/03-120, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu v Říčanech ze dne 24. 4. 2002, č. j. 29011/02/059922/2960, jímž byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 955 500 Kč. Městský soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí není neplatné, jak tvrdila stěžovatelka. Ustanovení § 32 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále též „zákon o správě daní a poplatků“) přímo nedopadá na napadené rozhodnutí, protože finanční ředitelství rozhodovalo podle ustanovení § 50 zákona o správě daní a poplatků. Dodatečný platební výměr i rozhodnutí o odvolání tvoří jeden celek. Jelikož dodatečný platební výměr splňuje požadavky ustanovení § 32 zákona o správě daní a poplatků a rozhodnutí o odvolání obsahuje postačující odkaz na ustanovení § 50 odst. 1 citovaného zákona, nedá se hovořit o neplatnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek zákonných náležitostí. Městský soud odmítl i námitky týkající se procesní stránky provádění daňové kontroly, neboť ze spisového materiálu nezjistil, že by byla omezena práva stěžovatelky přiznaná jí v ustanovení § 16 odst. 4 zákona

o správě daní a poplatků. Výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále též „zákon o daních z příjmů“) je povinen daňový subjekt na výzvu správce daně prokázat. Daňový subjekt v daňovém řízení stíhá břemeno důkazní, a pokud skutečnosti, které v daňovém řízení uvádí, nedokáže na výzvu správce daně hodnověrnými důkazy prokázat, pak nemůže úspěšně napadat postup správních orgánů. Správci daně nevyplývá ze zákona povinnost seznámit daňový subjekt s pochybnostmi, které má i po předložení důkazních prostředků. Předložené důkazní prostředky vyhodnotil správce daně tak, že neprokazují tvrzení stěžovatelky. Nebylo též shledáno, že by bylo porušeno právo stěžovatelky klást otázky svědkům a právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole. Svědkyně byla vyslechnuta za účasti stěžovatelky, resp. jejích zástupců, a tvrzení stěžovatelky o porušení zákona proto nemají oporu ve správním spise. Nesouhlas daňového subjektu se závěrem zprávy o daňové kontrole také neznamená, že reakce správce daně na návrhy důkazních prostředků nejsou ve zprávě o kontrole přezkoumatelným způsobem uvedeny. Zjištěný skutkový stav má proto oporu v provedeném dokazování a příslušná ustanovení zákona byla správcem daně správně aplikována. Stěžovatelka v daňovém řízení řádně neprokázala, že jí byly sporné služby skutečně poskytnuty a ani výši nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve vztahu ke každé jednotlivé službě.

V kasační stížnosti podané proti tomuto rozsudku v zákonné lhůtě z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. vyjádřila stěžovatelka nesouhlas se městským soudem. Stěžovatelka má za to, že městský soud nesprávně posoudil její námitku týkající se neplatnosti rozhodnutí finančního ředitelství, neboť neobsahuje náležitosti podle ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Za nesprávný označila závěr městského soudu, že dodatečný platební výměr a rozhodnutí o odvolání tvoří jeden celek. Ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků se vztahuje na veškerá rozhodnutí správních orgánů, a proto rozhodnutí o odvolání vydané účastníkem řízení je neplatné. Podle názoru stěžovatelky správní orgány při zjišťování skutkového stavu porušily ustanovení § 2 odst. 3, § 12 odst. 1, § 16 odst. 4 a § 31 odst. 1, 2, 4, 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně se nevypořádal s předloženými důkazními prostředky, neprovedl hodnocení důkazů, nesdělil údaje požadované v žádosti podle ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, shrnutí dokazování a jeho hodnocení není obsaženo ani ve zprávě o kontrole, ani v rozhodnutí o dodatečném platebním výměru a ostatně ani ve sdělení o důvodu rozdílu mezi daní přiznanou stěžovatelkou a zjištěnou správcem daně. V rozporu s ustanovením § 12 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků považoval správce daně protokol o výsledku svědka za nevěrohodný důkaz, ačkoli se jedná o veřejnou listinu podle ustanovení § 134 o. s. ř. Výzvy směřované v rámci daňové kontroly na stěžovatelku byly vágní, neurčité a správce daně je neformuloval srozumitelně a jednoznačně v tom směru, co má stěžovatelka prokázat. Postup správce daně při projednávání zprávy o daňové kontrole také nebyl v souladu s ustanovením § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků a její vlastní projednání bylo pouze formální. Stěžovatelka zastává, na rozdíl od soudu, názor, že zpráva o kontrole je předmětem přezkumu. Vždy také nemusí existovat přímá a jednoznačná souvislost mezi druhem výdaje a konkrétním dosaženým příjmem. S poukazem na tyto námitky stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že rozhodnutí o odvolání má všechny náležitosti podle ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a uvedení odkazu na ustanovení § 50 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nezakládá

neplatnost tohoto rozhodnutí. Předložené důkazní prostředky také neosvědčily jaké služby a v jakém rozsahu byly stěžovatelce poskytnuty a že byly poskytnuty i konkrétním dodavatelem. Většina důkazních prostředků byla zničena skartací, výpověď svědkyně byla v podstatných částech neurčitá a následná tvrzení nebyla prokázána jinými důkazními prostředky. Předložení smluv a faktur ještě nedokládá vlastní uskutečnění deklarovaných služeb, které tak stěžovatelka neprokázala, a proto nebyl dán důvod pro přechod důkazního břemene na správce daně. Finanční ředitelství dále odkázalo na své vyjádření k žalobě, plně se ztotožnilo s rozsudkem městského soudu a navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2, 3 s. ř. s., v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a jelikož neshledal vady uvedené v odst. 3 tohoto ustanovení, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti, dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud ke stížní námitce neplatnosti rozhodnutí o odvolání, která je kladena na úroveň nicotnosti rozhodnutí, uvádí, že podle ustanovení § 32 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Tato rozhodnutí jsou pro příjemce právně účinná jen tehdy, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak. Základní náležitosti rozhodnutí jsou: označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal; číslo jednací, případně i číslo platebního výměru; datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí; přesné označení příjemce rozhodnutí; výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částka a číslo účtu příslušné banky, na něž má být částka zaplacená; lhůta plnění; poučení o místu, době a formě podání oprávněného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku; vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem; tuto náležitost lze nahradit zaručeným elektronickým podpisem pracovníka a jeho kvalifikovaným certifikátem. Ze systematického zařazení ustanovení § 32 zákona o správě daní a poplatků do části první tohoto zákona (obecná ustanovení), je nutno dovodit, že pokud není stanoveno, že rozhodnutí o odvolání má mít jiné náležitosti než stanoví § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, pak i toto rozhodnutí musí obsahovat náležitosti uvedené v ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Žádnou zvláštní právní úpravu vztahující se k náležitostem rozhodnutí o odvolání zákon o správě daní a poplatků neobsahuje a je tedy nutné na něj beze zbytku vztáhnout ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Městský soud dovodil, že dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Říčanech obsahuje všechny náležitosti uvedené v ustanovení § 32 zákona o správě daní a poplatků, stejně jako napadené správní rozhodnutí, neboť má náležitosti, které stanoví zákon pro rozhodnutí v odvolacím řízení, mezi něž patří zcela postačující odkaz na ustanovení § 50 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s touto argumentací městského soudu, neboť má za to, že při vydávání rozhodnutí o odvolání je povinností odvolacího orgánu respektovat též ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Rozhodnutí o odvolání, ať už se jím odvolání zamítá nebo rozhodnutí správce daně ruší, musí obsahovat základní náležitosti podle citovaného ustanovení, tedy ve výroku musí být uvedeny i právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno (§ 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků). Výrok napadeného rozhodnutí o odvolání tomuto ustanovení zákona plně dostál, protože v něm odvolací orgán uvedl odkaz na zákon o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud má za to, že pokud napadeným rozhodnutím odvolací

orgán odvolání stěžovatelky zamítal (neměnil daňovou povinnost, nepostupoval podle hmotněprávního předpisu a rozhodoval pouze procesně), postačovalo z hlediska právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, uvedení zákona o správě daní a poplatků bez příslušného hmotněprávního předpisu. V této souvislosti lze odkázat na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2004, sp. zn. II. ÚS 230/02, v němž Ústavní soud vyslovil názor, že základní náležitostí rozhodnutí podle § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, není vedle odkazu na hmotné a procesní právní předpisy i citace jejich jednotlivých ustanovení. Dovožovat z absence citace konkrétního paragrafu, odstavce či dokonce písmena právního předpisu nicotnost, tj. neexistenci rozhodnutí, by bylo přepjatým formalismem, který Ústavní soud ve své judikatuře zásadně odmítá. Shodně judikoval i Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 18. 11. 2003 č. j. 2 Afs 12/2003 - 216.

Nejvyšší správní soud vycházel i ze zobecňujících závěrů rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, které shodně zaujal k projednávané problematice. Rozšířený senát v tomto rozsudku vyslovil, že pojmy nicotnosti a neplatnosti správního aktu nelze navzájem směšovat, neboť každý z nich má svůj vlastní a vzájemně odlišný obsah a že nicotný je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. K nicotnosti soud přihlíží z úřední povinnosti. Dílčí nedostatky platebního výměru nemohou způsobit jeho nicotnost. Pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (formální aspekt), nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí. Tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity (materiální aspekt). K vadám způsobujícím neplatnost rozhodnutí soud přihlíží zásadně jenom k námitce žalobce. K výkladu citovaného ustanovení nelze přistupovat formálně či formalisticky, nýbrž je vždy nutné hledat jeho smysl a účel, tedy zkoumat, proč je určitá náležitost daňového rozhodnutí jeho součástí a zda její případný nedostatek je natolik intenzivní, aby zakládal jeho neplatnost.

Nejvyšší správní soud neshledal opodstatněnou ani stížní námitku, níž stěžovatelka dovozuje, že zpráva o kontrole je předmětem přezkumu. Především takový závěr z rozsudku městského osudu nevyplývá. Městský soud jenom správně dovozuje, že zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím správního orgánu, ale jeho podkladem. Ostatně i z ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že zpráva o daňové kontrole je jedním ze zákonem stanovených důkazních prostředků.

Kasační stížnost jako mimořádný opravný prostředek je podle ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. koncipována na principu konkrétního tvrzení stěžovatele, v čem krajský soud, který jeho věc projednával a rozhodl, ve svém rozhodnutí pochybil. Kasační stížnost proto má vždy obsahovat konkrétní vady řízení nebo konkrétní vady právního úsudku, jichž se soud podle stěžovatele dopustil. Výčet možných tvrzení, a tedy důvodů, pro které se stěžovatel obrací na Nejvyšší správní soud s kasační stížností, je pak obsažen pod písm. a) až e) citovaného ustanovení.

Stěžovatelka se uvedenými principy kasační stížnosti zcela neřídila.

Nejvyšší správní soud zjistil z obsahu podané kasační stížnosti, že další důvody uplatněné stěžovatelkou nesměřují přímo proti rozsudku městského soudu, kterému nevytýká konkrétní vady v řízení nebo v právním posouzení věci. Tyto důvody totiž směřují proti postupu správního orgánu v průběhu daňové kontroly a stěžovatelka jen obsahově nesouhlasí s rozsudkem městského soudu, který rozhodnutí účastníka jako odvolacího správního orgánu nezrušil a nevrátil mu věc k dalšímu řízení. Se zřetelem k této skutečnosti proto Nejvyšší správní soud odkazuje na argumentaci městského soudu obsaženou v odůvodnění napadeného rozsudku, kterou považuje za správnou. Pokud jde o stížní námitky vznesené v kasační stížnosti v obecné poloze, zaujímá k nim Nejvyšší správní soud toto stanovisko.

Námitka, že správce daně neprovedl hodnocení důkazů, nevypořádal se s důkazy předloženými na výzvy, zejména se svědeckou výpovědí O. K. a písemným doplněním této svědecké výpovědi, se smlouvou uzavřenou s dodavatelem a zápisy o prezentaci, není důvodná. Stejně tak není důvodná námitka, že ve zprávě o daňové kontrole není obsaženo shrnutí provedeného dokazování a hodnocení důkazů.

Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, správce daně provedl vyhodnocení všech důkazních prostředků předložených stěžovatelkou a závěry, k nimž dospěl, jsou ve zprávě o daňové kontrole obsaženy. O. K. byla správcem daně vyslechnuta za účasti stěžovatelky, které byl dán prostor pro kladení otázek. Jestliže odpovědi svědkyně byly pouze obecné a svědkyně tak jednoznačně nepotvrdila to, co uváděla stěžovatelka, nelze z toho dovozovat, že správce daně vyhodnocení výpovědi neprovedl. Jak správně uvedl městský soud, správní orgány učinily potřebná opatření k tomu, aby byl zjištěn skutkový stav co nejúplněji. Zjištěný skutkový stav má pak oporu i v provedeném dokazování. Písemné upřesnění výpovědi svědkyně K. se týká okolností vystavení faktur, které však o faktickém provedení služeb nevypovídají. Stěžovatelka se nesprávně domnívá, že bylo povinností správce daně prokazovat opak toho, co bylo obsahem svědecké výpovědi. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je důkazní břemeno na daňovém subjektu a ten je povinen prokázat svá tvrzení. Jestliže tedy svědecká výpověď neprokázala tvrzení stěžovatelky, pak nelze z této skutečnosti dovozovat, že správcem daně byla její výpověď považována za nevěrohodnou. Protokol o ústním jednání, pokud obsahuje všechny zákonem stanovené náležitosti, je veřejnou listinou bez ohledu na jeho obsah (§ 12 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Obsah protokolu o ústním jednání ale podléhá, bez ohledu na charakter tohoto protokolu, hodnoticímu procesu správních orgánů v průběhu daňového řízení. Správce daně proto nepochybil, pokud vyhodnotil svědeckou výpověď O. K. tak, že neprokazuje tvrzení stěžovatelky. Takové vyhodnocení obsahu svědecké výpovědi proto ještě neznamená, že by protokol o ústním jednání pořízený v daňovém řízení ztrácel charakter veřejné listiny ve smyslu ustanovení § 134 o. s. ř.

Stejně tak není důvodná námitka stěžovatelky, že unesla své důkazní břemeno, a proto přešla důkazní povinnost na správce daně ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní poplatků.

Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt a v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění, a že je proto nezákonné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72). V daném případě nesplnila stěžovatelka povinnost vyplývající jí z příslušných ustanovení zákona o správě daní

a poplatků, neboť neunesla důkazní břemeno, a s tímto stavem nelze spojovat následek přenosu důkazního břemene na správce daně či odvolací správní orgán. Jak stěžovatelka sama uvedla, předložila k prokázání svých tvrzení pouze smlouvu a daňový doklad a další důkazní prostředky nemohla předložit (pozvánky, brožury a propagační materiály). Stěžovatelka se mylí, pokud dovozuje, že nedoložení těchto materiálů ještě neznamená, že k realizaci plnění nedošlo. Je tomu tak proto, že bylo její prvotní povinností prokázat, že k plnění došlo tak, jak tvrdí.

Stížní námitka týkající se porušení ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků při projednávání zprávy o daňové kontrole též není důvodná.

Z předloženého spisového materiálu vyplývá, že zástupkyně stěžovatelky byla před ukončením daňové kontroly dotazována na možnost dalšího předložení důkazních prostředků. Pokud byly tyto důkazní prostředky předkládány, jsou uvedeny ve zprávě o daňové kontrole včetně jejich vyhodnocení. K protokolárnímu projednání zprávy o daňové kontrole došlo dne 7. 2. 2002, kdy zástupkyně stěžovatelky převzala koncept zprávy s tím, že se vyjádří k výsledku daňové kontroly do 60 dnů. Tento termín byl správcem daně akceptován a další jednání proběhlo 11. 4. 2002 a poté dne 22. 4. 2002 byla zpráva o daňové kontrole projednána, jak je uvedeno v protokolu o ústním jednání sepsaného tentýž den. Nejvyšší správní soud shodně s městským soudem konstatuje, že k projednání zprávy o daňové kontrole proto došlo v souladu s ustanovením § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Nesouhlas stěžovatelky se závěry učiněnými správcem daně ještě neznamená, že reakce správce daně na vyjádření a důkazní prostředky předložené stěžovatelkou nejsou přezkoumatelným způsobem ve zprávě o kontrole zachyceny.

Stěžovatelka dále uvádí, že správce daně měl k dispozici celé účetnictví let 1998 a 1999 a ne všechny výnosy byly správcem daně zpochybňovány. Touto stížní námitkou se Nejvyšší správní soud s odkazem na ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. nemohl zabývat, neboť byla stěžovatelkou uplatněna až poté, co byl vydán napadený rozsudek městského soudu. Stejně tak nemohl Nejvyšší správní soud přihlídnout k námitce, že výzvy v rámci daňové kontroly byly vágní a neurčité. Ani tato námitka nebyla uplatněna v žalobě.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů kasační stížnost stěžovatelky jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. února 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu