



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **B. A. M. spol. s r. o.**, zastoupené JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Zítkova 9, 412 01 Litoměřice, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, proti rozhodnutí ze dne 6. 4. 2004, č. j. 14569/130/03, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 6. 2005, č. j. 15 Ca 85/2004 - 37,

takto:

- I.** Kasační stížnost **se zamítá**.
- II.** Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Platebním výměrem ze dne 6. 4. 2004 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2001 vyměřil Finanční úřad v Litoměřicích žalobkyni daň ve výši 2 063 052 Kč (oproti částce 15 852 Kč, jak ji žalobkyně vypočetla v daňovém přiznání). K odvolání žalobkyně změnil žalovaný platební výměr svým rozhodnutím ze dne 6. 4. 2004 tak, že stanovil daň ve výši 2 063 142 Kč.

Žalobu, jíž žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného, Krajský soud v Ústí nad Labem zamítl. Uvedl především, že způsob, jakým žalovaný změnil rozhodnutí vydané v I. stupni, byl v souladu se zákonem, stejně jako stanovení lhůty splatnosti rozdílu mezi částkou daně již vyměřenou a částkou změněnou, a že žalovaný mohl v rozhodnutí o odvolání napravit i zřejmou chybu v počítání, jíž byl stížen platební výměr. Zopakoval, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k deklarovaným zdanitelným plněním a že předložením jakýchkoli důkazních prostředků nemohla zhojit nedostatek základních

náležitostí daňových dobropisů. Výzvu ze dne 27. 7. 2001 vydanou podle § 43 zákona ČRN č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), nepovažoval soud za neplatnou ve smyslu § 32 odst. 7 daňového řádu. Vytkl sice správci daně, že v ní nijak nekonkretizoval své pochybnosti, ovšem žalobkyně na výzvu reagovala a další výzvy správce daně již byly zcela konkrétní, takže původní pochybení bylo napraveno, a nelze je tak považovat za důvod ke zrušení rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Výzvou ze dne 27. 7. 2001 bylo tedy řádně zahájeno vytýkácí řízení, doklady v něm předložené byly získány zákonným způsobem, a důkazní řízení tak nebylo vedeno v rozporu s § 31 odst. 4 d. ř. Rovněž tak v důsledku zahájení vytýkácího řízení nemohlo dojít k přerušení lhůty pro rozhodnutí správce daně podle § 43 odst. 3 d. ř.

Proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem podala žalobkyně včas kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. (Ačkoli žalobkyně sama podřadila nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pod písm. d) tohoto ustanovení, učinila tak nesprávně; stejně tak hmotněprávní postoj soudu k povaze a obsahu výzvy podle § 43 d. ř. nemá nic společného s vadou řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.) Jako nesprávně posouzenou právní otázku označila žalobkyně povahu a náležitosti výzvy podle § 43 d. ř. Základní náležitosti rozhodnutí vydaného v daňovém řízení je výrok, ve kterém v případě této výzvy musí být sděleny konkrétní pochybnosti správce daně; sdělení pochybností pak musí být natolik určité, aby mohl příjemce rozhodnutí uloženou povinnost splnit. Výzva správce daně ze dne 27. 7. 2001 však takové sdělení neobsahovala. Z toho je zřejmé, že správce daně v okamžiku vydání výzvy žádné pochybnosti neměl, a výzva je proto nicotná ve smyslu § 32 odst. 1 věty první d. ř.; krom toho správce daně vydáním výzvy obešel nutnost provést místní šetření, aby tak přerušil běh lhůty k vyměření daně. Sám žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí připustil, že na základě souhrnných údajů uvedených žalobkyní v daňovém přiznání a bez znalosti prvotních dokladů, z nichž žalobkyně vycházela, nemohl své pochybnosti nijak specifikovat; potvrdil tak neexistenci skutkového základu výzvy a bezobsažnost projevu vůle v této výzvě obsaženého. Je irelevantní, že žalobkyně na výzvu reagovala a příslušné daňové doklady předložila: nicotnost rozhodnutí totiž nelze dovozovat z reakcí příjemce, nýbrž z jednání vyhotovitele. Další výzvy správce daně jsou nerozhodné: jelikož totiž byla první výzva nicotná, došlo k vyměření daně konkludentně podle § 46 odst. 5 d. ř. ke dni podání daňového přiznání, tedy k 25. 7. 2001. Další výzvy byly vydány již po konkludentním vyměření daně.

Žalobkyně dále tvrdila, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť v první části výroku, v níž se platební výměr vydaný správcem daně mění, se ve sloupcích základ daně, daň na vstupu a daň na výstupu mění původní hodnoty (nula) na stejné hodnoty; v další části výroku pak žalovaný rozhodl tak, že jinak se platební výměr nemění. Z rozhodnutí tedy nevyplývá, jak bylo vlastně rozhodnuto, pokud ke změně způsobem uvedeným ve výroku vůbec nedošlo a zároveň žalovaný potvrdil, že jinak se platební výměr nemění. Rozhodnutí je v rozporu s § 50 odst. 6 d. ř., které nepřipouští měnit původní hodnoty na stejné hodnoty, a tedy i v rozporu s § 2 odst. 1 d. ř.

Žalobkyně proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Kasační stížnost není důvodná.

V první námitce žalobkyně v různých ohledech zpochybňuje výzvu ze dne 27. 7. 2001, vydanou podle § 43 daňového řádu. Tvrdí jednak, že výzva je nicotná (§ 32 odst. 1 d. ř.), protože nebyla dostatečně určitá; tomu však nelze přisvědčit. V první řadě žalobkyně nerespektuje rozdíl mezi nicotností jako vadou, již může být stížen jakýkoli správní akt (§ 76 odst. 2 s. ř. s., § 77 správního řádu č. 500/2004 Sb.), a neplatností (§ 32 odst. 7 d. ř.), která je kategorií charakteristickou pouze pro rozhodnutí vydaná v daňovém řízení (podrobněji k oběma kategoriím vad srov. č. 793/2006 Sb. NSS). Odkazuje-li žalobkyně v kasační stížnosti na § 32 d. ř., má zřejmě na mysli neplatnost rozhodnutí ve smyslu odst. 7 tohoto ustanovení; ani zdejší soud však neshledává, že by výzva postrádala některou z „ostatních základních náležitostí“, které dle její povahy musí být jejím obsahem. Obsah výzvy je upraven v § 43 odst. 1 d. ř.; v souladu s ním správce daně ve výzvě jednak uvedl, že pochybuje o správnosti určitých údajů v daňovém přiznání týkajících se základu daně, jednak vyzval žalobkyni, aby předložila daňové doklady, z nichž při zpracování daňového přiznání vycházela. Výzva tedy obsahovala vše, co podle zákona obsahovat má, byť třeba nikoli v dostatečné míře konkrétnosti. Vytýká-li žalobkyně výzvě neurčitost, může to svědčit nanejvýš o její vadnosti, nikoli neplatnosti ve smyslu § 32 odst. 7 d. ř.; o tom však bude řeč dále.

Výzva tedy není neplatná (slovy žalobkyně „*nicotná*“); i po vyvrácení této námitky tu však zůstává tvrzení žalobkyně, podle něž je výzva neurčitá, což svědčí o tom, že správce daně v okamžiku jejího vydání neměl žádné pochybnosti, které pro vydání výzvy vyžaduje § 43 odst. 1 d. ř.; ani v tom však žalobkyně nemá pravdu. Správce daně ve výzvě uvedl, že pochybuje o správnosti žalobkyní vykázaného základu daně v daňovém přiznání za měsíc červen 2001, konkrétně o údajích na řádcích 304, 305, 420 a 445, a vyzval žalobkyni jednak k tomu, aby předložila veškeré daňové doklady zaúčtované podle § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, jednak k tomu, aby prokázala, že přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije při podnikání. Shodně s krajským soudem je třeba připustit, že ačkoli výzva formulovala jisté pochybnosti správce daně, a to pochybnosti o *správnosti* údajů v daňovém přiznání za určité zdaňovací období, nebyla dostatečně konkrétní. Bylo by možno uvažovat o tom, nakolik lze konkretizovat pochybnosti, pokud správce daně není obeznámen s účetnictvím daňového subjektu a zpochybňuje právě celý základ daně (a musí si tedy vyžádat předložení *veškerých* daňových dokladů); takové úvahy jsou však v této věci zbytečné s ohledem na další průběh daňového řízení. Jak žalobkyně správně připomněla v žalobě, o nicotnosti aktu nelze usuzovat z reakcí jeho příjemce, nýbrž z aktu samotného. To však neplatí u aktů toliko vadných (a existujících): ty totiž vyvolávají právní následky, a jejich vadnost tak může být zhojena dalším průběhem řízení, zejména tím, že příjemce aktu si jej správně vyloží a jedná v souladu s vůlí původce aktu, byť nepřesně vyjádřenou.

Právě to se stalo v této věci. Žalobkyně na výzvu reagovala a předložila daňové doklady zaúčtované za dané zdaňovací období a jejich soupisy. Poté, co se s nimi správce daně seznámil, adresoval žalobkyni další výzvy (ze dne 29. 3. 2002 a ze dne 26. 7. 2002), které již byly zcela konkrétní; těm naopak žalobkyně již nebyla s to vyhovět (tedy doložit, že se uskutečnila konkrétní zdanitelná plnění), a daň jí tak byla vyměřena odlišně od daňového přiznání. Nestalo se tedy to, že by žalobkyně výzvě vůbec neporozuměla, zůstala nečinná, a správce daně jí vyměřil daň podle pomůcek, ani to, že by žalobkyně kvůli nejasnosti výzvy nepředložila doklady prokazující oprávněnost jejího nároku na nadměrný odpočet: jen takové okolnosti by totiž mohly vést ke zrušení rozhodnutí finančních orgánů a k novému vytýkácímu řízení [srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (Sb. ÚS, sv. 28, nálezy č. 134, str. 143)].

Žalobkyně se tedy mýlí, má-li za to, že nekonkrétnost první výzvy přivedla konkludentní vyměření daně. Výzva – ač nikoli bezvadná – vyvolala právní následky, přiměla žalobkyni k reakci, umožnila správci daně seznámit se s daňovými doklady žalobkyně a poté přesně formulovat další požadavky. V následném řízení pak již nebylo možno správci daně nic vytknout: ačkoli žalobkyně měla opakovaně možnost doložit svá tvrzení, resp. údaje obsažené v daňovém přiznání – a první nekonkrétní výzvou jí tak nebyla způsobena žádná újma, která by poznamenala průběh i výsledek celého daňového řízení – neučinila tak. Ne zcela jasná je pak poznámka žalobkyně o tom, že správce daně „obešel“ místní šetření. Je na správci daně, jaké postupy zvolí v rámci daňového řízení, za předpokladu, že daňovému subjektu zůstanou zachována procesní práva náležející mu ze zákona (srov. č. 937/2006 a č. 938/2006 Sb. NSS).

Ani námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného není důvodná, jak správně shledal již krajský soud: s jeho závěry se lze jen ztotožnit. Žalovaný převzal do výroku svého rozhodnutí v části „*Platební výměr se mění*“ body II – VII výroku platebního výměru (odpovídající údajům na řádcích 201 – 780 daňového přiznání) s tím, že skutečně změnil (a tučným písmem vyznačil) jen údaje na řádcích 305, 310, 651 a 753, zatímco údaje na ostatních řádcích ponechal nezměněné; v závěru výroku pak uvedl, že „*jinak se platební výměr nemění*“. Ačkoli přísně logicky vzato nejde o změnu, pokud je nová číselná hodnota totožná s hodnotou původní, z rozhodnutí žalovaného je zcela zřejmé, co změněno být mělo (a v čem naopak zůstal platební výměr nedotčen), a to bez nutnosti složitých úvah, neboť jde skutečně o otázku technickou, nikoli právní. Žalovanému by nebylo možno vytknout, pokud by ve výroku svého rozhodnutí uvedl pouze ony čtyři řádky, jejichž číselnou hodnotu skutečně změnil; stejně tak je ale v pořádku (a v jistém ohledu i srozumitelnější a přehlednější), pokud žalovaný vyznačil změny na pozadí okolních neměněných údajů. Měl-li být zachován vzestupný sled řádků věrně kopírující příslušné pasáže daňového přiznání, musely být měněné údaje obklopeny neměněnými. Ve výroku ovšem tuto skutečnost dost dobře vyjádřit nelze; odtud onen logický ústupek spočívající v tom, že pod nadpisem „*mění se*“ jsou zahrnuty i údaje neměněné. Skutečná vůle žalovaného je z jeho rozhodnutí seznatelná nade vší pochybnost, a to pouhým zdravým rozumem; popírá-li to žalobkyně, svědčí to jen o její nevěli přijmout výsledek řádného daňového řízení, jehož konečné výsledky (neuznání některých faktur a daňových dobropisů) žalobkyně v kasační stížnosti již ani nezpochybnila.

Žalobkyně se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 31. ledna 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu