



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce společnosti **K. a. s.**, zastoupeného JUDr. Františkem Novotným, advokátem se sídlem v Praze 1, Husova 7, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2006, č. j. 11 Ca 221/2004 - 24,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 2. 7. 2004, č. j. FŘ 1750/15/04. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2002, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 9 dne 14. 11. 2003, pod č. j. 268014/03/009512/7548.

Městský soud v odůvodnění svého rozsudku především odmítl tvrzení stěžovatele, že napadená správní rozhodnutí nebyla vydána v rámci předcházejícího vytýkacího řízení, nýbrž v řízení, které mělo povahu daňové kontroly. Uvedl, že smyslem vytýkacího řízení, jakožto součásti řízení vyměřovacího, je odstranění pochybností, jež správce daně nabyl po podání daňového přiznání a jež brání tomu, aby daň byla daňovému subjektu vyměřena ve správné výši. Výsledkem vytýkacího řízení je pak správné a úplné stanovení základu daně, stanovení daně, její vyměření a předepsání do evidence daní, tedy dosažení cíle daňového řízení, ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků,

v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“). V projednávané věci tedy správce daně odstraňoval pochybnosti spojené s daňovým přiznáním stěžovatele, aby tak mohl rozhodnout ve věci jím uplatněného nadměrného odpočtu daně. Z tohoto důvodu také vydal, v souladu s ustanovením § 43 daňového řádu, výzvu, kterou stěžovatele vyzval ke splnění konkrétních povinností, tedy k doložení daňových dokladů, prokazujících přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění, vykázaná stěžovatelem na řádcích 303-445 daňového přiznání, a to včetně záznamní evidence dle § 11 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v tehdy platném znění, a způsobu jejich zaúčtování. Takto formulovaná výzva nebyla, dle názoru městského soudu, neurčitá. Uvedl-li totiž správce daně, že pochybnosti se týkají skutečností uvedených v daňovém přiznání stěžovatele, musel si být stěžovatel vědom toho, jaké skutečnosti v něm uvedl. V dané věci se nejednalo o případ, kdy byl daňový subjekt vyzván k předložení veškerých dokladů, bez zřejmé souvislosti s konkrétním zdaňovacím obdobím či uskutečněným zdanitelným plněním. Pokud jde dále o protokol o ústním jednání sepsaný správcem daně dne 21. 10. 2002 (na jehož obsah se stěžovatel v žalobě odvolával), ani z jeho obsahu nelze, dle názoru městského soudu, usuzovat na skryté provádění daňové kontroly v přecházejícím řízení. V této souvislosti městský soud především konstatoval, že cílem vytýkacího řízení je správné a úplné stanovení základu daně a stanovení daně, s čímž požadavek na předložení dokladů uvedených ve výzvě správce daně není nikterak v rozporu. Tvzení o faktickém charakteru přecházejícího řízení coby daňové kontroly nemají též oporu ve správním spisu; daňová kontrola nebyla správcem daně zahájena, a nemohla proto ani proběhnout. Cíl daňové kontroly (§ 16 odst. 1 daňového řádu) odpovídá cíli vyměřovacího řízení (§ 44 daňového řádu); z tohoto zjištění ovšem nelze dovozovat, že je-li vedeno vytýkací řízení, jde fakticky o skrytou daňovou kontrolu. Městský soud konečně odmítl též názor stěžovatele, že k vyměření daně z přidané hodnoty za období srpen 2002 došlo konkludentně, a sice postupem dle ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu. Uvedl, že taková skutečnost by musela být patrna z obsahu správního spisu, zejména by zde muselo být uvedeno, k jakému datu se tak stalo. Aby došlo ke konkludentnímu vyměření daně, muselo by dojít k jejímu vyměření při současném splnění dalších zákonných podmínek, což se však v projednávané věci nestalo. Předmětná daň byla naopak prokazatelně vyměřena až na základě prvostupňového rozhodnutí správce daně.

Stěžovatel v kasační stížnosti opřené o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) namítl především neurčitost výzvy správce daně ze dne 4. 10. 2002 vyzývající ho k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za období srpen 2002. Poukázal přitom na ustanovení § 43 odst. 1 daňového řádu, dle kterého je zřejmé, že vytýkací řízení se zahajuje tehdy, existují-li konkrétní pochybnosti o správnosti, pravdivosti či průkaznosti podaného daňového přiznání; správce daně tedy ve výzvě musí tyto pochybnosti konkretizovat. V opačném případě je taková výzva nesplnitelná, což plyne z (kasační stížností blíže specifikované) judikatury obecných soudů i soudu Ústavního. Městský soud, dle názoru stěžovatele, pochybil, dovodil-li, že v dané věci je tato zákonná podmínka splněna. Výzva ze dne 4. 10. 2002 byla konkrétní potud, jakými typy důkazních prostředků měly být pochybnosti správce daně prokázány. Podle ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu však mohou být skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti prokázány prakticky čímkoli, co nebylo získáno v rozporu s obecně závaznými předpisy. Pokud tedy správce daně autoritativně redukoval škálu důkazních prostředků na prostředek jediný, postupoval v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 daňového řádu, přičemž městský soud ve svém rozsudku tuto nezákonnost zcela přešel. Dle názoru stěžovatele je nesprávný též názor městského soudu, podle kterého vytýkací řízení směřuje k naplnění cíle daňového řízení, a to ke správnému a úplnému stanovení daně. Tak tomu však není, neboť cílem daňového řízení (§ 2 daňového

řádu) je stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Smyslem a cílem vytýkacího řízení ale není správné a úplné stanovení základu daně a daně, nýbrž jen odstranění pochybností správce daně o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání (§ 43 odst. 1 daňového řádu). Správce daně je tedy pouze oprávněn vyjádřit shora popsané pochybnosti, avšak jejich odstranění je pouze na daňovém subjektu. Názor vyslovený městským soudem by nutně vedl k závěru, dle kterého je správce daně oprávněn zahajovat vytýkací řízení i bez existence těchto konkrétních pochybností; takový závěr by ovšem vedl k faktické nerovnosti daňových subjektů, a tedy k porušení zásady uvedené v § 2 odst. 8 daňového řádu. V rámci této skupiny stížních námitek stěžovatel konečně uvedl, že pokud do výzvy vydané dle ustanovení § 43 odst. 1 daňového řádu neuvede správce daně konkrétní pochybnosti týkající se daňového přiznání (tedy zákonné důvody pro zahájení vytýkacího řízení), jde o absenci základní náležitosti jejího výroku ve smyslu ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu a § 43 odst. 1 tohoto zákona. Za této situace jde o neplatné rozhodnutí, na jehož základě vytýkací řízení nemohlo být vůbec zahájeno.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítl, že výše zmiňovaná výzva správce daně směřovala fakticky k provedení daňové kontroly, nikoli vytýkacího řízení. Poukázal v této souvislosti především na premisu městského soudu, dle které cíle daňové kontroly odpovídají cílům vytýkacího řízení. Tak tomu, dle názoru stěžovatele, není, neboť porovnáním obou institutů je zřejmé, že daňovou kontrolou správce daně zajišťuje nebo prověřuje daňový základ pro správné stanovení daně, zatímco při vytýkacím řízení je to daňový subjekt, kdo doplňuje neúplné údaje a vysvětluje nejasnosti; to vše nikoli za účelem správného stanovení daně, nýbrž za účelem odstranění pochybností, které mu správce daně sdělil ve výzvě. Při svém vyjádření k pochybnostem správce daně tedy daňový subjekt neprověřuje daňový základ, a proto také nemůže být dosaženo cíle uvedeného v § 16 daňového řádu, totiž správného stanovení daně. V projednávané věci charakter daňové kontroly (formálně zastřené jako vytýkací řízení) plyne především z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 21. 10. 2002, kde je jeho předmět vymezen jako „prověření základu daně a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2002“, a dále ze skutečnosti, že správce daně požadoval předložení veškerých daňových dokladů, bez jejich bližší specifikace. V této souvislosti stěžovatel odkázal na obdobný názor, vyslovený Nejvyšším správním soudem ve věci sp. zn. 5 Afs 14/2004.

Poslední skupina stížních námitek vychází z názoru stěžovatele o neplatnosti výzvy správce daně ze dne 4. 10. 2002. Jelikož, dle jeho názoru, touto výzvou nebylo zahájeno vytýkací řízení a ani ve lhůtě 30 dnů od posledního dne lhůty určené pro podání daňového přiznání nebyl stěžovateli vrácen nadměrný odpočet daně a nebyl též vyrozuměn o vyměření daně cestou platebního výměru (§ 46 odst. 4 daňového řádu), došlo ke konkludentnímu vyměření daně ve smyslu § 46 odst. 5 daňového řádu. Zjištění městského soudu, že tato skutečnost nevyplývá z obsahu správního spisu, na tento závěr nemůže mít vliv, neboť úvaha soudu nepočítá s pochybením pracovníků správce daně, jejichž postup tak představuje porušení zásady rovnosti daňových subjektů uvedené v § 2 odst. 8 daňového řádu. S ohledem na tyto skutečnosti tedy stěžovatel uzavřel, že platební výměr správce daně ze dne 14. 11. 2003 je fakticky již druhým rozhodnutím ve věci předmětné daňové povinnosti.

Žalovaný ve svém vyjádření k podané kasační stížnosti uvedl, že z výzvy správce daně ze dne 4. 10. 2002 bylo jasné, čeho konkrétně se jeho pochybnosti týkaly i jak je má odstranit. I kdyby přesto bylo možné takovou výzvu považovat za neurčitou, nezpůsobilo by to její neplatnost, neboť ta je zákonem (§ 32 odst. 2 a 7 daňového řádu) spojována toliko s absencí

některé ze základních náležitostí rozhodnutí, ty zde však obsaženy jsou (uvedení použitého právního předpisu a výzva k vyjádření ke vzniklým pochybnostem). Samotné zahájení vytýkacího řízení pak není možné považovat za porušení rovnosti daňových subjektů, neboť jde o legitimní postup v případech, kdy má správce daně pochybnosti o údajích uvedených v daňovém přiznání. Pokud jde o stěžovatelem namítanou existenci skryté daňové kontroly, žalovaný vyjádřil souhlas s právním názorem vysloveným k této otázce v rozsudku městského soudu. Poznamenal dále, že z žádného zákonného ustanovení nevyplývá, že by správce daně nebyl oprávněn v rámci vytýkacího řízení požadovat předložení všech daňových dokladů za určité zdaňovací období, která by prokazovala uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění. K namítanému konkludentnímu vyměření předmětné daně žalovaný, nad rámec skutečností uvedených v rozsudku městského soudu, uvedl, že v rámci vytýkacího řízení byly vydány ještě další dvě výzvy k prokázání sporných skutečností, což rovněž dokládá, že k vyměření daně postupem dle § 46 odst. 5 daňového řádu nemohlo dojít. Poukázal dále na nesprávnost právní argumentace stěžovatele, pokud jde o lhůty stanovené zákonem pro vrácení nadměrného odpočtu daně. Vzhledem k tomu, že žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou, navrhl, aby byla v plném rozsahu zamítnuta.

Jak Nejvyšší správní soud zjistil z obsahu připojeného správního spisu, jeho součástí jsou všechny listiny, na které se odkazují účastníci řízení i rozsudek městského soudu. Jmenovitě jde zejména o výzvu k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání vydanou Finančním úřadem pro Prahu 9 dne 4. 10. 2002 pod č. j. 217647/02/009513/7548, protokol o ústním jednání se zástupcem stěžovatele, sepsaný dne 21. 10. 2002 pod č. j. 226566/02/009934/0902, jakož i originál prvostupňového správního rozhodnutí - platebního výměru ze dne 14. 11. 2003, č. j. 268014/03/009512/7548. Po obsahové stránce všechny tyto listiny odpovídají tomu, jak jsou účastníky řízení i městským soudem shodně popisovány.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a v intencích důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Pokud jde o obsah kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud se zabýval nejprve tím, zda vytýkané důvody nezákonnosti, které mohly být uplatněny v řízení před městským soudem, v tomto řízení skutečně uplatněny byly (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Z obsahu soudního spisu zjistil, že námitka stěžovatele, dle které správce daně v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 daňového řádu autoritativně rozhodl o tom, jakými důkazními prostředky mají být pochybnosti rozptýleny, nebyla v žalobě podané u Městského soudu v Praze vůbec uplatněna, jakkoli být uplatněna nepochybně mohla. Jelikož shora zmiňované ustanovení zákona brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl, Nejvyšší správní soud tuto námitku nepřipustil k meritornímu projednání. Opačný postup by vedl k popření principu subsidiarity, na kterém je řízení o kasační stížnosti vystavěno.

V projednávané věci považuje Nejvyšší správní soud za vhodné vyjádřit se nejdříve ke skupině stížních námitek rozporujících povahu předcházejícího řízení před daňovými orgány jakožto řízení vytýkacího s tím, že fakticky se jednalo o daňovou kontrolu, tedy řízení, jehož cíle jsou od cílů vytýkacího řízení odlišné.

Podle ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. *stanovení* a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Podle ustanovení § 16 odst. 1, věty první daňového řádu 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.

Podle ustanovení § 43 odst. 1 daňového řádu, 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. Podstatou daňového přiznání je přitom uvedení skutečností rozhodných pro *vyměření* daně (§ 40 odst. 17 daňového řádu). *Vyměření* daně je přitom jen jedním ze způsobů *stanovení* daně (viz např. stanovení daně cestou jejího sjednání s daňovým subjektem ve smyslu § 31 odst. 7 daňového řádu).

Z uvedeného je zřejmé, že tvrzení stěžovatele o rozdílnosti cílů daňové kontroly a vytýkacího řízení není správné, neboť obě tato řízení směřují k cíli daňového řízení jako celku, tedy ke stanovení daně (obdobně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 - 60). Daňová kontrola, stejně jako vytýkací řízení, je jen dílčím procesním postupem v rámci daňového řízení jako celku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60).

Shora uvedené závěry nelze ovšem interpretovat tak, že instituty daňové kontroly a vytýkacího řízení lze zaměňovat. Jde totiž o instituty odlišné, ať již z pohledu jejich koncepce, použitelnosti v rámci daňového řízení či rozdílného vymezení práv a povinností daňových subjektů i daňových orgánů. Z tohoto pohledu lze tedy přisvědčit stěžovateli, že způsob, jakým jsou zjišťovány daňově relevantní skutečnosti, je v obou shora uvedených dílčích řízeních rozdílný (ve vytýkacím řízení leží tato iniciativa na daňovém subjektu, zatímco v daňové kontrole je tomu naopak); pro posouzení podstaty věci však tento závěr není rozhodující.

Jak již bylo výše uvedeno, stěžovatel se v souvislosti s tvrzením o skutečném charakteru předcházejícího daňového řízení dovolává též závěrů uvedených v rozsudku zdejšího soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 - 60. Pro projednávanou věc lze považovat za relevantní dva závěry v odůvodnění tohoto rozsudku uvedené. Prvním je odmítnutí názoru, dle kterého je daňovou kontrolu možno vést pouze po vyměření daně, s tím, že takový názor nemá oporu v zákoně (vytýkací řízení je nicméně imanentně vázáno toliko na období předcházející vyměření daně – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2004, č. j. 5 Afs 31/2003 - 81). Je tedy zřejmé, že argumentaci stěžovatele nelze odmítnout pouze s odkazem na zjištění, že jím tvrzená daňová kontrola měla proběhnout ještě před vyměření daně.

Pokud jde o druhý závěr uvedený ve shora citovaném rozsudku, Nejvyšší správní soud v něm konstatoval, že procesní postup správce daně, představující se navenek jako vytýkácí řízení, může mít fakticky charakter daňové kontroly. Tento závěr vyplynul z konkrétních okolností věci, kdy konstatoval, že „s ohledem na obsah výzvy, kterou bylo zahájeno vytýkácí řízení, v níž nebyly sděleny konkrétní pochybnosti, které mají být odstraněny, ale subjekt byl vyzván obecně k předložení veškerých dokladů vztahujících se k uskutečněným zdanitelným plněním, aniž by bylo specifikováno, ohledně kterých zdanitelných plnění má správce daně pochybnosti, a s ohledem na rozsah věcný i časový nemělo prováděné řízení u stěžovatele charakter vytýkácího řízení dle § 43 cit. zákona, podle něhož bylo postupováno, ale charakter daňové kontroly“.

O shora popsany případ ovšem v nyní projednávané věci nejde. Nelze především přehlédnout skutečnost, že výzvou ze dne 4. 10. 2002 reagoval správce daně na pochybnosti, které, dle jeho názoru, vyplývaly z daňového přiznání stěžovatele podaného k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2002. Šlo tedy nepochybně o výzvu vydanou ve smyslu ustanovení § 43 daňového řádu, tedy úkon, kterým se zahajuje vytýkácí řízení. Po obsahové stránce pak tato výzva nebyla nekonkrétní, jak tomu bylo ve věci, o níž pojednává odůvodnění rozsudku, na který se stěžovatel odkazuje (podrobněji viz dále).

Pro posouzení důvodnosti stěžovatelových námitek není nicméně rozhodující to, zda byly v daňovém řízení dodrženy určité formální procedury (žalovaným namítaná neexistence protokolárního zahájení daňové kontroly) a zda v protokolu o ústním jednání ze dne 21. 10. 2002 byl jeho obsah pracovníky správce daně vyjádřen přiléhavým způsobem. Za rozhodující je totiž nutno považovat věcný obsah řízení před správcem daně. Zásah do sféry veřejných subjektivních práv (jimž je ve správním soudnictví poskytována ochrana - § 2 s. ř. s.) nelze bez dalšího odvozovat pouze z případného nedodržení přesné procesní formy některých úkonů. S ohledem na uplatněné stížní námitky by se závěr o nezákonnosti procesního postupu daňových orgánů musel opírat o zjištění, že řízení se stěžovatelem bylo v určitém procesním režimu formálně zahájeno a následně vedeno, aplikovány však byly procesní prostředky náležející do jiného typu řízení, tedy prostředky, které by ve formálně zahájeném řízení nebylo lze použít vůbec, nebo jen v jiné podobě či s jinými důsledky; to vše za předpokladu, že by takový postup vedl k omezení procesních práv daňového subjektu. V projednávané věci se však o takový případ jednat nemůže, neboť správce daně nepoužil vůči stěžovateli žádný procesní institut, který by nebylo možné použít ve vyměřovacím řízení; taktéž výzva ze dne 4. 10. 2002 (kterou bylo řízení zahájeno) není bezobsažná, neurčitá či zavádějící a nevzbuzuje tedy pochybnosti o tom, že se stěžovatelem bylo zahajováno vytýkácí řízení.

Právě otázka určitosti výzvy správce daně ze dne 4. 10. 2002 je zpochybňována dalšími kasačními námitkami. Po obsahové stránce se tato výzva odkazuje na ustanovení § 43 odst. 1 daňového řádu s tím, že správce daně má pochybnosti o správnosti a úplnosti přiznání stěžovatele k dani z přidané hodnoty za období srpen 2002. Stěžovatel byl vyzván, aby ve stanovené lhůtě doložil daňovými doklady přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění na blíže specifikovaných řádcích jeho daňového přiznání, včetně záznamní evidence dle § 11 zákona o dani z přidané hodnoty a způsobu jejich zaúčtování (např. deník, pokladní kniha, pomocná evidence). Nejvyšší správní soud nemá pochyb o tom, že z této výzvy je seznatelné, že jde o výzvu, kterou se zahajuje vytýkácí řízení; s formálním označením výzvy plně koresponduje i její obsah, pokud jde o skutečnosti, které měl stěžovatel správci daně doložit. Jakkoli shora citované ustanovení § 43 odst. 1 daňového řádu stanoví, že pochybnosti týkající se daňového přiznání „sdělí správce daně (...) daňovému subjektu“ lze přijmout argumentaci

městského soudu, který v odůvodnění přezkoumávaného rozsudku zdůraznil, že (i přes neuvedení konkrétních pochybností) si stěžovatel musel být vědom toho, jaké skutečnosti v blíže specifikovaných rádcích daňového přiznání uvedl, přičemž se nejednalo o případ, kdy by byl vyzýván k předložení veškerých dokladů bez zřejmé souvislosti s konkrétním zdaňovacím obdobím či uskutečněným zdanitelným plněním. Pro závěr, že by stěžovatel tuto výzvu považoval za nesrozumitelnou či neurčitou, nesvědčí ostatně ani obsah správního spisu; výslovně zde lze poukázat na obsah protokolu z ústního jednání ze dne 21. 10. 2002, kde stěžovatel předložil či přislíbil předložit správcem daně požadované podklady bez toho, že by jakkoli rozporoval jeho postup. Lze tedy konstatovat, že ani tuto skupinu stížních námitek neshledává Nejvyšší správní soud jako důvodnou.

Stěžovateli nelze konečně přisvědčit, ani pokud jde o jeho tvrzení o konkludentním vyměření předmětné daně, postupem vyplývajícím z ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu. Tato argumentace je totiž vystavěna na předpokladu, že výzva správce daně ze dne 4. 10. 2002 byla z důvodu absence základních náležitostí jejího výroku neplatná a nemohla tedy po právu zahájit vytýkací řízení. Jak bylo již výše konstatováno, zmiňovaná výzva (která má, v souladu s ustanovením § 32 odst. 1, větou první daňového řádu, formu rozhodnutí) není po obsahové stránce neurčitá; obsahuje též další formální náležitosti daňového rozhodnutí uvedené v ustanovení § 32 odst. 2 daňového řádu, včetně výslovného odkazu na ustanovení § 43 odst. 1 cit. zákona, tedy na ustanovení upravující zahájení vytýkacího řízení. Pokud tedy tato výzva z hlediska obsahového i formálního požadavků § 32 odst. 2 daňového řádu dostála, bylo jí řádně zahájeno vytýkací řízení; vzhledem k tomu, že toto řízení bylo završeno vydáním platebního výměru ze dne 14. 11. 2003, kterým byl stěžovateli stanoven základ daně z přidané hodnoty a daň za období srpen 2002, je pojmově vyloučeno uvažovat o vyměření daně postupem vyplývajícím z ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, nezbylo mu než ji, v souladu s ustanovením § 110 odst. 1, větou druhou, s. ř. s., rozsudkem zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Dle ustanovení prvně zmiňovaného, 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. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. V případě procesně úspěšného účastníka řízení – žalovaného nebylo zjištěno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady, převyšující jeho obvyklé administrativní výdaje, vznikly; Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že tomuto účastníkovi právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 28. března 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu