

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Milady Tomkové a soudců JUDr. Bohuslava Hnízdila a JUDr. Brigity Chrastilové v právní věci **žalobce: B. d. m., s. r. o.**, zastoupen Mgr. Martinem Novotným, advokátem, se sídlem Praha 1, Jakubská 2, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem České Budějovice, Prokišova 5, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 10 Ca 35/2003 – 56 ze dne 28. 5. 2003,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovanému **se** právo na náhradu nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadá kasační stížností rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 10 Ca 35/2003 – 56 ze dne 28. 5. 2003, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného č. j. 4790/120/2002 ze dne 6. 12. 2002, jímž bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí správce daně, Finančního úřadu v Písku, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za rok 1997 ve výši 514 800 Kč.

Při místním šetření prováděném správcem daně u V. L. bylo dle správce daně zjištěno, že nebyla vyhotovena ani objednávka, ani písemná smlouva se společností M., s. r. o. K tomu stěžovatel namítá, že správce daně byl povinen jej seznámit se skutečností, že místní šetření probíhá, a s jeho výsledky. To však neučinil. Stěžovatel tak nemohl klást V. L. při místním šetření otázky podle § 16 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon“), navíc mu bylo znemožněno nahlédnout do protokolu o místním šetření, o čemž byl dne 6. 2. 2003 sepsán protokol. Pokud je žalovaný toho názoru, že z šetření u jeho

dodavatele vyplynulo, že stěžovatel byl prokazatelně s výsledky místního šetření seznámen při projednávání zprávy o daňové kontrole, pak jde podle stěžovatele o účelové tvrzení, neboť ve zprávě o daňové kontrole není nijak specifikováno, v rámci jakého šetření správce daně příslušné informace získal. Slovo „šetření“ nepostačuje. Nemusí nutně znamenat, že se jednalo o šetření místní podle § 15 zákona, mohlo jít o šetření v rámci vyhledávací činnosti podle § 36 zákona nebo o šetření provedené v rámci daňové kontroly u tohoto dodavatele. Napadá-li žalovaný dále skutečnost, že práva nahlédnutí do protokolu o místním šetření stěžovatel nevyužil ani při projednání zprávy o daňové kontrole, ani v rámci odvolacího řízení, ale až 4 dny před podáním žaloby, pak stěžovatel k tomu uvádí, že jde o procesní institut, který je použitelný ve kterékoli fázi daňového řízení. Pokud dále žalovaný tvrdí, že za sdružení L. v. s. vystupoval jeho člen P. V. nikoli jako svědek podle § 8 zákona, ale jako třetí osoba podle § 7 odst. 2 zákona, a že mu nebyly kladeny žádné otázky, pak jde podle stěžovatele o úmyslné matení pojmů. Z označení pana V. jako třetí osoby je zřejmé, že místní šetření nebylo provedeno u něj jako u daňového subjektu, ale že cílem bylo získání informací využitelných pro řízení se stěžovatelem. K tomu stěžovatel s odkazem na rozhodovací praxi Ústavního soudu poukazuje na skutečnost, že daňový subjekt má právo zúčastnit se v rámci daňového řízení ústního jednání vůbec, byť již nešlo o daňovou kontrolu, což vyplývá z § 17 odst. 1 zákona. Vyplývá-li pak z § 31 odst. 4 zákona, že jako důkazních prostředků nelze využít těch prostředků, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, pak je nelze ani hodnotit. K tomu stěžovatel navíc dodává, že písemná objednávka i smlouva existovala a že ji předložil k žalobě krajskému soudu.

Kromě toho stěžovatel namítá, že výzva správce daně ze dne 21. 11. 2001, jíž byl vyzván k prokázání některých skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, je neplatná, jak stěžovatel uvedl v žalobě. Přesto stěžovatel výzvě vyhověl tak, že navrhl provedení výslechu svědků. Stěžovatelovo odvolání bylo žalovaným zamítnuto nikoli z důvodů, k jejichž prokázání byl stěžovatel vyzván (vztah mezi stěžovatelem a společností M., s. r. o.), ale s ohledem na ty skutečnosti, které nebyly předmětem dokazování (vztah mezi stěžovatelem a V. L.). Pokud jde o důkazní břemeno, v této otázce stěžovatel dodává, že pochybuje o skutečnosti, že důkazní břemeno prvotně stíhá daňový subjekt. Stěžovatel tak důkazní břemeno unesl. Pokud jde o tvrzení, že stěžovatel konkrétní důkazy nepředložil, toliko namítal nesprávné vyhodnocení důkazů již provedených, pak k tomu stěžovatel uvádí, že v průběhu daňové kontroly předložil nejen účetní doklady, ale i jiné důkazní prostředky, navíc navrhl i výslech svědků. Povinností správce daně, pokud hodlal daň vyměřit v rozporu s předloženými důkazními prostředky, bylo nikoli požadovat další důkazní prostředky, ale předložit důkazní prostředky vlastní, neboť v tomto okamžiku se již důkazní břemeno přesunulo na správce daně.

Pokud jde o nesplnění podmínek kupní smlouvy uzavřené se společností M., s. r. o., ze stěžovatelovy odpovědi na výzvu vyplývá, že poslední nákup byl realizován až dne 3. 10. 1997, ale žalovaný se s odvolacím důvodem v tomto směru ve svém rozhodnutí nevypořádal. Dále stěžovatel uvádí důvody, pro které uzavřel se společností M., s. r. o., smlouvu za výjimečných obchodních podmínek. Důvodem byla maximalizace zisku (více než 20 %), a proto byla v článku 4.2. dohodnuta sleva z ceny zboží při prodlení s dodávkou. Za takovou svoji obchodní strategii nemůže být stěžovatel sankcionován. Pokud jde o neprokázání důvodů, na základě kterých nemohl být dodržen sjednaný termín dodávky předmětného zboží dle kupní smlouvy, tu stěžovatel namítá, že důkazní břemeno v tomto směru nese správce daně, nikoli stěžovatel.

Dále stěžovatel namítá, že jestliže žalovaný při přezkoumávání rozhodnutí podle § 50 odst. 3 zákona zjistil nezákonnosti sice stěžovatelem neuplatněné, ale přesto mající vliv na výrok rozhodnutí, pak bylo jeho povinností k takovým skutečnostem přihlédnout. Z tohoto důvodu stěžovatel odmítá závěr žalovaného, jak jej podal ve svém vyjádření k žalobě, že se námitkami uvedenými až v žalobě nemohl v řízení o odvolání zabývat.

Vzhledem k tomu, že dle stěžovatele Krajský soud v Českých Budějovicích potvrdil ve všech bodech právní názor žalovaného a žalobu zamítl, má stěžovatel za to, že při zjišťování skutkové podstaty, ze které správní orgán vycházel, byl porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost; dále má stěžovatel za to, že posouzení právní otázky krajským soudem je nezákonné. Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Ke kasační stížnosti stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu mimo jiné předkládá kopii objednávky stěžovatele ze dne 30. 6. 1997 a kupní smlouvy ze dne 18. 6. 1997 uzavřené mezi stěžovatelem jako prodávajícím a společností M., s. r. o., jako kupujícím.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na skutečnost, že stěžovatel v ní uplatňuje tytéž námitky, které uplatnil v řízení před krajským soudem, aniž by je ovšem uplatnil již v řízení před žalovaným. Pokud jde o otázku důkazního břemene, žalovaný poukazuje na skutečnost, že stěžovatel byl vyzván k prokázání některých skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti výzvou ze dne 21. 11. 2001. Měl konkrétně prokázat, proč nebyly splněny podmínky kupní smlouvy týkající se termínu dodání zboží. Toto stěžovatel neobjasnil a ani v tomto směru nepředložil důkazní prostředky. Bylo na stěžovateli, aby prokázal, že učinil vše pro to, aby byl termín dodávky dle kupní smlouvy dodržen a předešel tak uplatnění smluvní pokuty. V průběhu daňového řízení nenastala situace, kdy by bylo třeba prokazovat podle § 31 odst. 8 zákona existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených stěžovatelem. Nešlo tedy o to, že by účetnictví stěžovatele bylo vadné či neúplné. Protože ke zvýšení základu daně došlo dokazováním, je argumentace stěžovatele ustanovením § 31 odst. 8 zákona nedůvodná, neboť uvedené ustanovení se uplatní v případě takových vad ve vedení účetnictví, že nelze stanovit daňovou povinnost dokazováním, ale dle pomůcek. O takový případ však nejde.

Pokud jde o stěžovatelovu námitku směřující k postavení P. V. v řízení, tu žalovaný odmítá s poukazem na skutečnost, že tato osoba skutečně nevystupovala jako svědek. Předmětem jednání s touto osobou bylo předání faktur a dodacích listů, aniž by byly této osobě kladeny otázky. Toliko byla ověřena skutečnost, že mezi oběma smluvními stranami nebyla uzavřena žádná kupní smlouva, ani nebyla vystavena žádná objednávka na předmětné zboží.

K námitce, podle níž nebylo možno nahlédnout do protokolu o místním šetření u sdružení L. & S., žalovaný uvádí, že o nahlédnutí stěžovatel požádal až v době, kdy již byl vydán dodatečný platební výměr. Nepožádal o nahlédnutí ani v průběhu odvolacího řízení proti dodatečnému platebnímu výměru. Proti umožněnému rozsahu nahlížení do spisu podal stěžovatel odvolání, které bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 3. 2003 zamítnuto.

Ze shora uvedených důvodů žalovaný navrhuje, aby žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta.

Pokud jde o podstatu daňového řízení, z něhož vzešlo rozhodnutí žalovaného, které bylo napadeno stěžovatelovou žalobou, pak z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že správce daně na základě daňové kontroly provedené u stěžovatele zjistil, že si stěžovatel svoje výnosy v roce 1997 snížil o částku 1 320 000 Kč. Dne 18. 6. 1997 uzavřel kupní smlouvu se společností M., s. r. o. (později se přejmenovala na B. w. c., s. r. o.), podle které mělo být dodáno zboží za celkovou cenu 1 669 570 Kč. Zboží mělo být dodáno dne 27. 8. 1997; pro případ prodlení bylo sjednáno „snížení ceny“ o 30 000 Kč za každý den prodlení s dodáním zboží. K dodání zboží mělo dojít až dne 10. 10. 1997, takže konečná částka, na níž byla vystavena i faktura, činila 349 569,89 Kč. Rozdíl tedy představuje právě částku 1 320 000 Kč. Z obsahu správního spisu dále Nejvyšší správní soud zjistil, že zboží, které bylo předmětem shora uvedené kupní smlouvy, měl stěžovatel koupit od sdružení L. & S. za cenu 1 381 684,70 Kč, přitom toto zboží v době, kdy měl stěžovatel plnit podle shora uvedené kupní smlouvy, bylo skladem. Správce daně dospěl k závěru, že ani písemná kupní smlouva, ani písemná objednávka nebyly vystaveny. Stěžovatel byl správcem daně dne 21. 11. 2001 vyzván, aby prokázal důvody nesplnění podmínek kupní smlouvy v termínu dodání zboží a sjednání ceny jako ceny celkové. Kromě tohoto měl stěžovatel k výzvě prokázat vyskladnění zboží a doložit další případy, v nichž uzavřel smlouvy za obdobných podmínek. Stěžovatel k tomu podal písemné vyjádření, jímž doložil dodací listy na zboží ze dne 8. 9. 1997 a 30. 9. 1997, doklad o vyskladnění ze dne 10. 10. 1997 a doklad o provozu vozidla. Nedoložil obdobný obchodní případ, kde by sjednal smlouvu za srovnatelných podmínek. Správce daně dospěl k závěru, že postupem stěžovatele došlo ke zkrácení daňové povinnosti, a stěžovateli doměřil dodatečným platebním výměrem č. 21/2002 č. j. 30913/02/097910 ze dne 29. 3. 2002 daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 514 800 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, které žalovaný zamítl. Z obsahu soudního spisu pak Nejvyšší správní soud zjistil, že proti rozhodnutí žalovaného stěžovatel brojil žalobou, kterou Krajský soud v Českých Budějovicích zamítl. Rozsudek byl stěžovateli doručen dne 10. 6. 2003, ten jej napadl kasační stížností předanou k poštovní přepravě dne 23. 6. 2003.

Kasační stížnost byla tedy podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek krajského soudu vzešel (§ 102 s. ř. s.). Pokud jde o otázku přípustnosti kasační stížnosti, k té Nejvyšší správní soud předesílá, že formálně stěžovatel sice uvádí, že uplatňuje kasační důvody podávané z § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. - na první a poslední straně totiž tvrdí, že při zjišťování skutkové podstaty byl správním orgánem porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a krajský soud tak měl rozhodnutí žalovaného zrušit, a že posouzení právních otázek krajským soudem je nezákonné - ve skutečnosti je však obsahem kasační stížnosti toliko polemika s rozhodnutím žalovaného, jež bylo žalobou u krajského soudu napadeno, případně polemika s vyjádřeními žalovaného učiněnými v průběhu řízení před krajským soudem. Žádná argumentace stěžovatele nesměřuje proti způsobu posouzení konkrétní právní otázky krajským soudem. Stěžovatel se tedy omezuje na úvodní a závěrečnou argumentační zkratku, podle níž je nezákonnost způsobena tím, že krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného, proti nimž stěžovatel, věcně shodně jako v případě žaloby, nyní brojí. Nesměřuje-li tedy obsahově žádný ze stěžovatelových argumentů proti konkrétnímu omylu krajského soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, pak kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v úvahu nepřichází. Přípustnou však je kasační stížnost z kasačního důvodu podávaného z § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., a to právě proto, že stěžovatel nyní brojí týmiž námitkami, jakými odůvodňoval žalobu

ke krajskému soudu, přitom z obsahu kasační stížnosti Nejvyšší správní soud dovodil, že stěžovatel má za to, že právě pro tyto důvody měl krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit, avšak neučinil tak.

V rozsahu kasační stížnosti a z řádně uplatněného kasačního důvodu podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. tedy Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích přezkoumal, přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Jednotlivá stěžovatelova tvrzení, jež se v podané kasační stížnosti objevují, Nejvyšší správní soud strukturoval do následujících oblastí: v prvé řadě jde o námitky související s důkazním břemenem v daňovém řízení, dále jde o námitky, jimiž stěžovatel tvrdí omezení svých práv při místním šetření uskutečněném správcem daně a zpochybňuje skutečnost, že se jednalo o místní šetření, a dále pak námitky, jimiž stěžovatel míří na rozsah přezkumu, jak jej k podanému odvolání žalovaný uskutečnil.

Pokud jde o námitky ohledně unesení důkazního břemene ze strany stěžovatele a jeho přesunu na žalovaného, tu Nejvyšší správní soud předesílá, že při soudním přezkumu daňového rozhodnutí musí být na straně jedné důsledně dbáno na zachování podmínek fair procesu pro účastníka takového daňového procesu, tj. přezkum musí být na základě řádně uplatněných kasačních důvodů zaměřen na kontrolu, zda správce daně nezneužil specifik dokazování v daňovém řízení v neprospěch účastníka takového řízení, na straně druhé je však tato specifika, jež se promítají zejména v rozdělení důkazního břemene v průběhu řízení, vždy plně respektovat. Při posuzování této části stěžovatelových námitek vychází Nejvyšší správní soud z toho, že žádný daňový subjekt se nemůže zprostit dvou povinností; první z nich je povinnost přiznat daň, druhou povinností je pak svá tvrzení, jež se vztahují k jeho povinnosti daň přiznat, následně také doložit. V daňovém řízení tedy nelze odhlížet od takové zákonné konstrukce, podle níž má účastník daňového řízení, nyní v postavení žalobce, povinnost unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Stanoví-li § 31 odst. 9 zákona, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení nebo vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, pak pro posouzení dané věci toto pravidlo nelze vyložit jinak, než že daňový subjekt má povinnost podat daňové přiznání a v něm skutečnosti o svém hospodaření tvrdit, a v rozsahu těchto tvrzení musí být následně připraven unést důkazní břemeno. Správce daně pak musí při soudním přezkumu obhájit způsob, jakým ke shora uvedeným povinnostem daňového subjektu přistoupil, konkrétně zda účastníka daňového řízení pro něj srozumitelným způsobem vyzval ke splnění důkazního břemene ohledně jím dříve tvrzených skutečností, zda tak učinil zákonným způsobem a zda ke svým povinnostem v rámci daňového řízení nepřistoupil toliko formálním, pro účastníka nepříznivým způsobem. Účastník daňového řízení má totiž nejen povinnost, ale také právo doložit všechny skutečnosti, jimiž hodlá podepřít svá předchozí tvrzení. Pokud tedy ve světle shora uvedených zásad Nejvyšší správní soud nahlíží na závěry žalovaného, pak v nich taková pochybení, jež by v rozsahu uplatněných žalobních bodů přivodila nutnost zrušit v řízení před krajským soudem jeho napadené rozhodnutí, neshledává. Dospěl-li totiž krajský soud k závěru, že ve výzvě ze dne 21. 11. 2001 je dostatečně srozumitelně vyjádřen obsah důkazní povinnosti stěžovatele při daňové kontrole, neboť v jejím textu jsou jasně a srozumitelně formulovány požadavky správce daně, a to zřetelně i ve vztahu ke skutečnostem týkajícím se stěžovatelovy spolupráce se společností M., s. r. o., a tato výzva je výzvou platnou, neboť základní náležitosti podávané z § 32 odst. 2 zákona splňuje, a dospěl-li dále k závěru, že za shora popsaných sankčních podmínek, za nichž byla kupní smlouva uzavřena, bylo povinností stěžovatele prokázat, že učinil vše pro to, aby termín dodávky sjednaný v kupní smlouvě dodržel a předešel tím

uplatnění smluvené sankce (není pro posouzení věci rozhodné, zda se jednalo o smluvní pokutu nebo jiný pro stěžovatele sankční důsledek porušení smluvených podmínek), pak v takovém závěru, učiněném krajským soudem, Nejvyšší správní soud žádná pochybení, jež by přivodila nutnost zrušit napadený rozsudek, neshledává. Stejně je třeba nahlížet na závěr ohledně toho, že nenastala situace, za které by podle § 31 odst. 8 zákona musel žalovaný prokazovat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost stěžovatelova účetnictví či jiných povinných evidencí či záznamů stěžovatelem vedených. Krajský soud vyložil, že předmětem daňového řízení bylo objasnění toho, zda postupem stěžovatele, který nedodal zboží ve sjednaném termínu, došlo ke zkrácení daně. Sporu tedy nebylo o to, zda je stěžovatelovo účetnictví vadné, a žalovaný ostatně ničeho v tomto směru ani netvrdil. Dopadá-li § 31 odst. 8 zákona na situace, kdy nelze daň stanovit dokazováním, pak žádná ze stěžovatelových námitek ohledně přesunu důkazního břemene na žalovaného není důvodnou. Zjednodušeně řečeno: neprokázal-li stěžovatel skutečnost, k jejímuž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 32 odst. 9 zákona), pak nebylo třeba takovou skutečnost správcem daně vyvracet – a nebylo tedy třeba prokazovat existenci takových skutečností, jež by skutečnosti, k jejichž průkazu byl stěžovatel marně vyzván, vyvracely (§ 32 odst. 8 písm. c/ zákona). Závěr, k jakému dospěl krajský soud, tu není z právě uvedených důvodů kontradiktorním ani k žádnému rozhodnutí Ústavního soudu, na něž stěžovatel poukazoval. Navíc nepředložil-li při respektování shora podaných pravidel o nositeli důkazního břemene stěžovatel v průběhu daňového řízení objednávku ani smlouvu na nákup zboží, které měl poté dodat podle shora uvedené smlouvy společnosti M., s. r. o., a dovodil-li správce daně a následně i žalovaný neexistenci takových dokumentů, pak jejich dodatečné předložení společně se žalobou ke krajskému soudu, měl-li krajský soud dostát své povinnosti vycházet ze skutkového stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), nemohlo na nesplnění stěžovatelovy povinnosti v průběhu daňového řízení ničeho změnit.

Namítá-li stěžovatel dále, že nemohl klást svědkovi při místním šetření otázky, že mu bylo znemožněno nahlédnout do protokolu o místním šetření, pak ani tyto námitky Nejvyšší správní soud neshledává důvodnými. Z protokolu pořízeného dne 12. 9. 2001 vyplývá, že správce daně hodlal zajistit účetní doklady, což také učinil – od P. V. převzal faktury a dodací listy. Následně se dne 8. 10. 2001 P. V. dostavil ke správci daně, aby předal další podklady, které nebyl schopen předat dne 12. 9. 2001. V. L. ani P. V. tak nebyli vyslýcháni jako svědci. Ve skutečnosti totiž nesdělovali k výzvě správce daně skutečnosti, které vnímali svými smysly, ani skutečnosti, ohledně nichž by bylo možno předpokládat, že mají o nich povědomost (tj. o žádných skutečnostech „nevypovídali“), a nebylo to ani účelem šetření, které správce daně u těchto osob prováděl. Dopěl-li tedy krajský soud k závěru, že oba úkony (uskutečněné dne 12. 9. 2001 a 8. 10. 2001) byly svojí povahou místním šetřením, přitom stěžovatel na svých právech, která mu s místním šetřením přísluší, nijak zkrácen nebyl, neboť s výsledky tohoto místního šetření měl stěžovatel možnost seznámit se při projednání zprávy o daňové kontrole, při kterém však žádné námitky ani návrhy neuplatnil, pak nezbývá Nejvyššímu správnímu soudu, než se s takovým závěrem krajského soudu ztotožnit. Stěžovatelovo právo na seznámení se s důkazními prostředky, jichž má být správcem daně využito, tu skutečně dotčeno nebylo. Podle § 23 odst. 1 zákona je daňový subjekt oprávněn nahlížet do spisů týkajících se jeho daňových povinností (mimo části spisu uvedené v § 23 odst. 2 zákona). Vzhledem k § 31 odst. 2 zákona, podle něhož správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, má správce daně možnost obstarávat si důkazní prostředky i bez součinnosti s daňovým subjektem, nejde-li o takový důkazní prostředek, jenž si přítomnost daňového subjektu vyžaduje, resp. u jehož provádění musí být daňovému subjektu účast umožněna. O takový

případ se při získávání listin od P. V. nejednalo, neboť nebyla-li tato osoba vyslýchána jako svědek, nesvědčilo stěžovateli právo podávané z § 16 odst. 4 písm. e) zákona klást uvedené osobě otázky – a být tedy přítomen. Je-li však správce daně oprávněn (a fakticky i povinen) zahrnout do závěrečného hodnocení důkazy i ty skutečnosti, které zjistil jinak než od daňového subjektu, je daňovému subjektu garantováno právo seznámit se se všemi důkazními prostředky formou nahlédnutí do správního (daňového) spisu. Výkon takového práva stěžovateli ovšem upřen nebyl. Namítá-li nyní stěžovatel rozpor v tom, že na straně jedné žalovaný uvádí, že zástupci sdružení nebyly kladeny žádné otázky, přitom na druhé straně vychází z toho, že P. V. uvedl, že kupní smlouva nebyla uzavřena a zároveň nebyla stěžovatelem vystavena objednávka zboží, pak takový rozpor Nejvyšší správní soud neshledává. Byl-li zástupce sdružení vyzván k předložení kupní smlouvy a neexistovalo-li její písemné vyhotovení, pak reagoval-li na výzvu k předložení smlouvy prohlášením v tomto smyslu, ničeho to nemění na shora podaném závěru, že se nejednalo o jeho výslech. Do doby vydání napadeného rozhodnutí žalovaného stěžovatel svůj zájem nahlédnout do protokolu o místním šetření neprojevil. Požádal-li stěžovatel o nahlédnutí do protokolu o místním šetření až dne 6. 2. 2003, tedy až po vydání napadeného rozhodnutí (to bylo vydáno dne 6. 12. 2002), pak i kdyby žalovaný postupoval nesprávně (tato otázka je řešena samostatným rozhodnutím žalovaného v samostatném řízení, neboť proti rozsahu možného nahlédnutí do spisu podal stěžovatel po podání žaloby ke krajskému soudu opravný prostředek), nemohla by mít taková skutečnost vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, v době odmítnutí nahlédnutí do spisu již pravomocného. Ani tyto námitky tedy nejsou důvodnými a nebyly důvodně uplatněny ani v řízení před krajským soudem. Krajský soud tedy nepochybil, pokud k těmto námitkám napadené rozhodnutí žalovaného nezrušil.

Pokud jde o další stěžovatelovy námitky, kterými brojí proti závěru žalovaného obsaženém v jeho vyjádření k žalobě, že se námitkami uvedenými až v žalobě nemohl v řízení o odvolání zabývat, přitom stěžovatel tvrdí, že zjistil-li žalovaný nezákonnost sice stěžovatelem neuplatněnou, ale přesto mající vliv na výrok rozhodnutí, pak bylo jeho povinností k takové skutečnosti přihlédnout, tato námitka nesměřuje ani proti rozhodnutí žalovaného, ani proti napadenému rozsudku soudu, navíc reaguje-li na vyjádření žalovaného k žalobě, je zřejmé, že nemohla být uplatněna v žalobě samotné. V této části se tedy kasační stížnost opírá o důvod, který stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí je nyní přezkoumáváno, ač tak učinit mohl, a v této části je kasační stížnost podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustnou. Touto námitkou se tak Nejvyšší správní soud nemohl zabývat.

Ze všech shora uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. To by náleželo žalovanému. Protože však žalovaný žádné náklady neuplatňoval a Nejvyšší správní soud ani žádné náklady, jež by mu vznikly a jež by překročily náklady jeho běžné administrativní činnosti, ze spisu nezjistil, rozhodl tak, že žalovanému, přestože měl ve věci plný úspěch, se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 15. prosince 2004

JUDr. Milada Tomková
předsedkyně senátu