



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobkyně V. H. – M., zastoupené JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem v Praze 1, U Bulhara 3, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 3. 2004, čj. FŘ-9883/11/03, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2005, čj. 5 Ca 91/2004 – 25,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 2. 3. 2004, čj. FŘ-9883/11/03 bylo, na základě ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 17. 5. 2000, čj. 144013/00/010917/6077, kterým byla, postupem dle § 46 odst. 7 daňového řádu, žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 4 008 040 Kč.

Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Městského soudu v Praze žalobou, kterou se domáhala jeho zrušení, jakož i zrušení jemu předcházejícího prvostupňového rozhodnutí. Rozsudkem ze dne 29. 4. 2005, čj. 5 Ca 91/2004 – 25 byla tato žaloba zamítnuta.

V odůvodnění tohoto rozsudku městský soud uvedl, že důvodem pro dodatečné doměření daně bylo vyloučení výdajů konsorcia „Z. S. R.“ (dále též „konsorcium“) za nákup zlata od subjektů M. – D. M., B. s. r. o., C. s. r. o. a M. R. z výdajů daňově uznatelných. Činnost jmenovaných firem byla daňovými orgány označena za pouze fiktivní s tím, že se žalobkyni nepodařilo existenci odpovídajících zdanitelných plnění přijatých konsorciem (na jehož podnikání se podílela 20 % podílem) od těchto subjektů prokázat.

Pokud jde o jednotlivé žalobní námitky, městský soud se vyjádřil především k tvrzení, že správce daně (dle zprávy o daňové kontrole) prováděl šetření týkající se činnosti výše uvedených dodavatelů bez součinnosti se stěžovatelkou, tato zjištění vzal za prokázaná, avšak žalobkyni s jejich obsahem neseznámil a neumožnil jí tak uplatnit práva vyplývající z § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu. K tomu městský soud uvedl, že zjistila-li žalobkyně při projednávání zprávy o daňové kontrole, že správce daně vychází i z podkladů, které si opatřil sám, mohla namítnout, že ji nebylo umožněno se s těmito podklady seznámit a vyjádřit se k nim; to však neučinila. Přestože zpráva o daňové kontrole byla s žalobkyní projednána dne 18. 4. 2000, přičemž dodatečný platební výměr byl vydán až dne 17. 5. 2000, žalobkyně ani v tomto mezidobí nekonkrétnost skutkových zjištění správce daně nenamítala, ani nenahlédla do správního spisu. Nahlédnutí do podkladů opatřených bez součinnosti s žalobkyní se domáhal až její zmocněnec v době po podání odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí. Jakkoli daňové orgány nejprve pochybily, když této žádosti původně nevyhověly, dle názoru městského soudu je podstatné, že dne 10. 1. 2002 byly kopie požadovaných dokladů zmocněnci žalobkyně předány. Žalobkyně tedy byla s výsledky šetření provedených bez její součinnosti seznámena a mohla případně doplnit podané odvolání, což však neučinila. Není přitom podstatné, že tyto podklady byly opatřeny v řízení vedeném ve věci daňové povinnosti žalobkyně k dani z přidané hodnoty, neboť jde o společné podklady pro obě tato řízení.

Pokud se týká tvrzení žalobkyně, že povinností správce daně ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu je nejen umožnit daňovému subjektu vyjádřit se při projednání zprávy o daňové kontrole k jejím podkladům, ale též povinnost vypořádat se v rámci tohoto procesního úkonu i s případnými uplatněnými námitkami a návrhy, zde městský soud při hodnocení věci vycházel z jednání samotné žalobkyně. Zdůraznil, že žalobkyně podepsala zprávu o daňové kontrole a

protokol o jejím projednání bez výhrad s tím, že obsahu zprávy porozuměla; uvedla jen, že nesouhlasí s jejími závěry. Konkrétní námitky ve smyslu výše uvedeném však nevznesla a nenavrhl též doplnění kontrolních zjištění. Tvzení o porušení procesních práv garantovaných ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu je proto liché, neboť možnosti využít všech práv vyplývajících z § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu žalobkyně nevyužila. Nález Ústavního soudu, na který se v této souvislosti odkazovala (podrobněji viz dále), na danou problematiku nedopadá. V rámci této skupiny žalobních námitek městský soud konečně jako nedůvodnou odmítl též argumentaci, dle které ve zprávě o daňové kontrole nebylo rozlišeno, který z dodavatelů žalobkyně měl být toliko fiktivním subjektem a kdo pouze neobchodoval se zlatem. Dle jeho názoru tato skutečnost není pro posouzení věci podstatná, neboť z odůvodnění rozhodnutí žalovaného již toto rozlišení vyplývá.

Za důvodnou městský soud neuznal ani další žalobní námitku, dle které žalovaný pochybil, pokud o výsledku svědkyně M. dne 27. 1. 2004 nevyrozuměl předem jejího zmocněnce. Městský soud uvedl, že plná moc, kterou žalobkyně udělila zmocněnci dne 21. 9. 2000, byla zmocněním speciálním a z jejího obsahu plyne, že zmocněnec byl oprávněn zastupovat žalobkyni pouze v řízeních před správcem daně a při podávání opravných prostředků proti rozhodnutím z těchto řízení vzešlým. Nejedná se tedy o plnou moc k zastupování žalobkyně v odvolacím řízení a žalovaný tedy nepochybil, pokud o provedení důkazu vyrozuměl toliko žalobkyni.

Městský soud se dále vypořádal s námitkami, jimiž žalobkyně rozporovala dostatečnost skutkových zjištění zpochybňujících existenci deklarovaných zdanitelných plnění a v souvislosti s tím též postup správce daně při provádění dokazování. Uvedl, že okolnosti týkající se jednotlivých dodavatelů (jejich nekontaktnost již v době, kdy mělo dojít k dodávce zboží, vstup do konkurzního řízení, a pod.), byly správcem daně spolehlivě zjištěny, což ani žalobkyně nezpochybňuje. Tato zjištění jsou pak způsobila vyvolat pochybnosti o existenci žalobkyní deklarovaných plnění ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Není přitom povinností správce daně prokazovat, že tato plnění nebyla realizována; důkazní břemeno jejich existenci prokázat tíží naopak žalobkyni (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Bylo tedy na žalobkyni, aby navrhla výsledky konkrétních osob, které měly za jednotlivé dodavatele jednat; její návrhy v tomto směru však byly neurčité. Zde městský soud poukázal na skutečnost, že žalobkyně kontaktní adresy či telefonní čísla navržených svědků správci daně nepředložila a to ani přes jeho výzvu. Námitka, že taková výzva nemá oporu v zákoně, neboť i správci daně byly známy veřejně dostupné informace o navrhovaných svědcích, pak nemůže obstát.

Za nedůvodné označil městský soud též tvrzení žalobkyně o porušení jejího ústavně zaručeného práva na projednání věci v její přítomnosti. Poukázal zde na skutečnost, že z obsahu správního spisu z ničeho nevyplývá, že by daňové orgány s žalobkyní nespolupracovaly a nepostupovaly v součinnosti s ní. Pokud snad chtěla využít svého ústavně zaručeného práva na veřejné projednání věci, měla možnost zúčastnit se jednání před soudem; tohoto práva se však výslovně vzdala.

Městský soud se konečně vyslovil též k námitkám žalobkyně, dle kterých daňové orgány postupovaly nezákonně, pokud na straně jedné uznaly za existující příjmy M. R. plynoucí z dodávek zlata žalobkyni, na straně druhé však tomu odpovídající výdaje žalobkyně z daňově uznatelných výdajů vyloučily. Dle názoru městského soudu stanovení daňové povinnosti M. R. k dani z příjmů fyzických osob za rok 1996 nelze samo o sobě považovat za rozhodné pro daňovou povinnost stěžovatelky ke stejné dani za stejné zdaňovací období; nejde přitom ani o předběžnou otázku ve smyslu § 28 daňového řádu. Za nepochopení problematiky označil dále tvrzení žalobkyně, že tímto postupem došlo fakticky k jejímu dvojímu zdanění. Obdobně se městský soud vypořádal s poukazem žalobkyně na fakt, že nákup některého materiálu byl (z důvodu jeho údajné neexistence) vyňat z jejich výdajů, na straně druhé však tomu odpovídající tržby z prodeje byly ponechány v jejich příjmech. Zde soud uvedl, že žalovaný v této otázce vycházel z právního názoru vyjádřeného již v předcházejícím zrušujícím rozsudku, přičemž zdůraznil, že žalovaný neměl důvod zabývat se příjmy žalobkyně z prodeje zlata, neboť ty nebyly nikterak zpochybněny.

Rozsudek městského soudu napadla žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížností opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Dle tvrzení stěžovatelky městský soud především nesprávně posoudil okolnosti týkající se důkazních prostředků opatřených bez její součinnosti. Dle jejího názoru, má-li daňový subjekt právo vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole a ke způsobu jeho zjištění [§ 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu], je zřejmé, že výsledek i způsob tohoto zjištění musí být ve zprávě o daňové kontrole zachyceny, tedy musí zde být uvedeny všechny důkazní prostředky, důkazy a jejich zhodnocení. Odkázala v této souvislosti na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01 (podrobněji viz dále). Neseznámil-li správce daně stěžovatelku se samostatně opatřenými důkazními prostředky, nelze, dle jejího názoru, napravit tuto vadu v rámci jiného daňového řízení. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole neuvedl, jaké důkazní prostředky se skutečně staly důkazy a z jakých důvodů se nestaly důkazy ostatní důkazní prostředky a neprovedl hodnocení důkazů jednotlivě ani v jejich vzájemné souvislosti. V tomto smyslu lze tedy hovořit o porušení zásad

dokazování ve smyslu § 31 odst. 1 a 4 daňového řádu i principu součinnosti daňového subjektu a správce daně. Stěžovatelka odmítla dále právní názor městského soudu, dle kterého neuplatněním připomínek při projednání zprávy o daňové kontrole jsou její vady zhojeny. Tato skutečnost nemá, dle jejího názoru, na pochybení správce daně žádný vliv; stěžovatelka navíc protokolárně uvedla, že se závěry daňové kontroly nesouhlasí a ponechává si možnost odvolání. Tím, že správce daně do zprávy o daňové kontrole neuvedl zásadní skutečnosti o důkazním řízení, porušil právo stěžovatelky na vyjádření ke způsobu zjištění výsledku uvedenému ve zprávě, neboť k něčemu co ve zprávě uvedeno není se nelze logicky ani vyjádřit.

Dle názoru stěžovatelky byla městským soudem též nesprávně vyhodnocena otázka jejího zastoupení v odvolacím řízení. Interpretaci obsahu plné moci ze dne 21. 9. 2000 provedenou městským soudem označila za ústavně nonkonformní, neboť skutečnost, že zástupce byl zmocněn i k podávání opravných prostředků nelze vykládat tak, že byl oprávněn pouze k podání odvolání a nikoli již k dalšímu zastupování v rámci odvolacího řízení. Zde stěžovatelka poukázala na konkrétní případy, kdy s ní správce daně, respektive žalovaný, v rámci odvolacího řízení jednali právě prostřednictvím jejího zmocněnce. Uvedla, že z tohoto důvodu měla v rámci odvolacího řízení zato, že existence jejího zastoupení z titulu z výše zmiňované plné moci není sporná. Pokud jde dále o požadavek správce daně na sdělení kontaktních adres či telefonních čísel navržených svědků, stěžovatelka (stejně jako v žalobě) uvedla, že tyto údaje nemá k dispozici. Je to naopak správce daně, který disponuje prostředky k jejich zjištění. Poukázala v této souvislosti na nálezy Ústavního soudu publikované ve Sbírce zákonů pod č. 130/1996 Sb., který takový požadavek správce daně označil za nezákonný. Dále stěžovatelka uvedla, že pokud městský soud dovodil, že nepodávání daňových přiznání a nekontaktnost jejich dodavatelů jsou důkazy způsobitelnými vyvolat pochybnosti o reálné existenci deklarovaných dodávek zlata, pak je jeho odkaz na ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, jako na důvod takového postupu, nepřipadný. Toto ustanovení se týká důkazní povinnosti správce daně o existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem, nikoli existence pochybností správce daně. Dle názoru stěžovatelky městský soud též nesprávně interpretoval její žalobní argumentaci týkající se relevance výsledků vyměřovacího řízení k dani z příjmu fyzických osob za rok 1996 u daňového subjektu M. R., ve vztahu k daňové povinnosti stěžovatelky v této věci. Argumentace stěžovatelky byla vystavěna na zjištění, že daňová kontrola provedená u M. R. příjmy za dodávky zlata konsorciu (jehož byla stěžovatelka účastníkem) nevyloučila; nemohly být tedy logicky bez dalšího vyloučeny tomu odpovídající výdaje konsorcia. Zopakovala v této souvislosti své právní hodnocení věci (námitka dvojího zdanění, výsledky vyměřovacího řízení ve věci daňové povinnosti M. R., coby předběžná otázka ve smyslu § 28 daňového řádu), obdobně jak to již učinila v žalobě. Městský soud měl

konečně pochybit též tím, že nepřistoupil na argumentaci stěžovatelky poukazující na porušení jejích práv vyplývajících z článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod v řízení před daňovými orgány. Uvedla, že pokud by snad bylo lze napravit vady postupu správce daně v řízení odvolacím, je povinností odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt nejenom s tím, jaké důkazní prostředky se staly důkazy a které nikoli, ale též s vlastním hodnocením důkazů ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu. Toto projednání však by muselo být provedeno v přítomnosti daňového subjektu, což se v projednávané věci nestalo. Stěžovatelce bylo tedy odepřeno její ústavně zaručené právo na projednání věci v její přítomnosti.

Žalovaný se k obsahu kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z 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.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami stěžovatelky kterými namítala porušení svého práva na seznámení se s podklady pro rozhodnutí zmiňovanými ve zprávě o daňové kontrole a s tím souvisejícího práva se k těmto podkladům vyjádřit. Mezi stěžovatelkou i městským soudem přitom není sporu v tom, že správcem daně vyhotovená zpráva o daňové kontrole vykazovala vady ve smyslu nekonkrétnosti závěrů o dodavateli stěžovatelky coby subjektů pouze fiktivních či subjektů reálně existujících avšak neobchodujících se zlatem; městský soud taktéž přisvědčil názoru stěžovatelky, že ve zprávě mělo být pojednáno i o skutečnostech, které si správce daně obstaral bez součinnosti s ní. Podstata zhodnocení důvodnosti této argumentace stěžovatelky v kasační stížnosti tedy spočívá v posouzení, zda zmiňované procesní nedostatky v řízení před správcem daně měly vliv na zákonnost následně vydaných rozhodnutí.

Při řešení této otázky je nutno vycházet ze smyslu procesních institutů, kterými jsou zpráva o daňové kontrole a její projednání s daňovým subjektem. Vzhledem k tomu, že smyslem daňové kontroly je prověření okolností rozhodných pro správné stanovení daně (§ 16 odst. 1 daňového řádu), význam zprávy o daňové kontrole tkví primárně v popsání skutkových zjištění, která správce daně považuje za prokázaná. Vzhledem k tomu, že tato skutková zjištění nebyla opatřována bezdůvodně, zpráva o daňové kontrole obsahuje logicky též uvedení právních důsledků, které správce daně s těmito zjištěními spojuje. Z tohoto pohledu se pak jako zcela logický jeví požadavek ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, který zakotvuje právo daňového subjektu vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě a ke způsobu jeho zjištění, s možností případně navrhnout

jeho doplnění. Teprve poté, co jsou tyto podmínky splněny, lze daňovou kontrolu považovat za uzavřenou a přistoupit případně k vydání rozhodnutí o dodatečném doměření daně (viz např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, publikovaný ve sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 838/2006 Sb. NSS). Pokud by tedy zpráva o daňové kontrole objektivně vykazovala nedostatky týkající se přezkoumatelnosti skutkových závěrů a jejich konkrétních podkladů (jak je to namítáno v projednávané věci) a bylo-li by současně na tyto nedostatky poukazováno ze strany daňového subjektu, který se domáhá sjednání nápravy, lze případnou indolenci správce daně k těmto požadavkům považovat nepochybně za těžkou procesní vadu při zjišťování skutkového stavu věci, která mohla mít vliv na zákonnost následně vydaných rozhodnutí. O takový případ šlo i v případě nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01 (in Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek č. 23, nález č. 124, strana 265), na který stěžovatelka v této souvislosti poukazuje.

V projednávané věci nicméně stěžovatelka na shora konstatované nedostatky zprávy o daňové kontrole v rámci jejího projednávání nepoukázala a omezila se pouze na konstatování: „*Se závěry zprávy o kontrole daně z příjmů fyzických osob nemůžeme souhlasit a ponecháváme si možnost odvolání*“. Současně s tím podpisem na protokolu stvrdila, že s výsledky kontroly byla seznámena a obsahu zprávy rozumí; uvedla pouze, že všechny doklady vztahující se k předmětu kontroly již správci daně odevzdala. Za této situace pak nelze správci daně vytýkat, že přistoupil k dodatečnému vyměření daně na základě skutkového stavu věci, který byl ustanoven ve zprávě o daňové kontrole a následně projednán s daňovým subjektem. Stěžovatelce lze nicméně nepochybně přisvědčit v tom, že i přes neuplatnění námitek ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu neměla uzavřenu cestu k rozporování skutkového stavu věci; věc se nicméně v důsledku nevyužití tohoto procesního oprávnění posunula k posouzení správnosti a dostatečnosti skutkových závěrů uvedených v odůvodnění druhostupňového rozhodnutí (prvostupňové rozhodnutí odůvodnění, v souladu se zákonem, neobsahovalo). Je přitom podstatné, že stěžovatelkou vytýkané nedostatky popisu skutkového stavu věci vyplynuly již ze zprávy o daňové kontrole. Nejednalo se tedy o skutečnosti, o kterých by se dozvěděla až po jejím projednání a na něž by tak nemohla, v souladu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, reagovat. Z těchto důvodů lze tedy odmítnout i tvrzení stěžovatelky, že na zákonnost správních rozhodnutí měla vliv též skutečnost, že důkazní prostředky opatřené správcem daně bez její součinnosti jí byly zpřístupněny v rámci řízení o vyměření daně z přidané hodnoty, ve kterém měly být též opatřeny. Podstatné je, že s těmito podklady se seznámila a mohla se k nim v rámci řízení před žalovaným vyjádřit; práva vyplývající z ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu sice skutečně ve vztahu k těmto podkladům uplatnit nemohla (věc již byla projednávána odvolacím orgánem), této situaci však mohla předejít vlastní iniciativou (§ 2 odst. 2 daňového řádu) v řízení před správcem daně.

K této skupině stížních námitek lze tedy uzavřít, že v řízení před správcem daně skutečně došlo k určitým procesním pochybením (což shodně konstatoval i městský soud) nešlo nicméně o pochybení, která by bez dalšího vyvolávala nezákonnost následně vydaných správních rozhodnutí. Důvodem pro zrušení správních rozhodnutí pro procesní vady mohou být pouze podstatná porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohla-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

Ani další stížní námitku týkající se nevyrozumění zmocněnce stěžovatelky o termínu výslechu svědkyně M. nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodnou. Lze naopak zcela přisvědčit názoru městského soudu, dle kterého stěžovatelka v řízení před žalovaným nebyla zastoupena a bylo proto pojmově vyloučeno vyrozumívat o termínech jednotlivých procesních úkonů jejího zmocněnce. Městský soud správně dovodil, že plná moc ze dne 21. 9. 2000 zmocňující k zastupování stěžovatelky Mgr. Jungwirtha byla plnou mocí speciální (byla tak ostatně i označena), přičemž ve vztahu k odvolacímu řízení byl zmocněnec oprávněn pouze k podání řádného opravného prostředku (blíže k rozlišení generálních a speciálních plných mocí v daňovém řízení lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 574/2005 Sb. NSS a na něj navazující usnesení Ústavního soudu ze dne 12. 7. 2006, sp. zn. IV. ÚS 276/05 – dosud nepublikované). Jelikož předmětný procesní úkon byl proveden v řízení odvolacím (o jeho provedení cestou dožádání byl finanční úřad v Zábřehu požádán žalovaným – viz žádost ze dne 20. 11. 2003, čj. FŘ-11301/11/03), stěžovatelka v této fázi řízení již zastoupena nebyla a nebyl proto dán ani důvod vyrozumívat o něm někoho jiného než stěžovatelku.

Odvolává-li se stěžovatelka v této souvislosti dále na konkrétní případy, kdy jí byly písemnosti v rámci odvolacího řízení doručovány prostřednictvím zmocněnce (ač dle názoru městského soudu v této fázi řízení zastoupena být neměla), i tuto argumentaci lze odmítnout. V případech na něž stěžovatelka odkazuje, šlo dílem o úkony činěné správcem daně (prvostupňovým orgánem), dílem šlo o rozhodnutí žalovaného vydaná ve věci přezkumu postupu správce daně, který opakovaně odmítal zmocněnci stěžovatelky zpřístupnit k nahlédnutí části správního spisu. V těchto případech se ovšem nejednalo o odvolací řízení ve věci dodatečného vyměření daně, ale o řízení incidenční, jejichž podstatou bylo pouze přezkoumání úkonů prvostupňového orgánu učiněných ve fázi řízení, kdy věc ještě nebyla postoupena orgánu odvolacímu k meritornímu vyřízení odvolání (§ 49 odst. 4 daňového řádu). Jakkoli jsou rozhodnutí o rozsahu v jakém bylo daňovému subjektu umožněno nahlédnout do správního spisu přezkoumatelná odvolacím orgánem (§ 23 odst. 4 daňového řádu), jde v obou stupních jen o rozhodnutí, jimiž se upravuje průběh řízení před prvostupňovým orgánem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 15/2003 Sb. NSS). V řízení vedeném před prvostupňovým

orgánem byla stěžovatelka řádně zastoupena a žalovaný tedy v případě těchto incidenčních řízení postupoval zcela v souladu se zákonem.

Se stěžovatelkou se naopak Nejvyšší správní soud ztotožňuje v názoru, že odkaz městského soudu na ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu v souvislosti s odstraňováním pochybností správce daně o reálné existenci stěžovatelkou deklarovaných nákupů zlata je nepřipadný. Postup správce daně, který na základě zjištění o hospodářské nečinnosti, respektive jiném předmětu činnosti tvrzených dodavatelů stěžovatelky, požadoval po stěžovateli prokázání reálné existence těchto obchodních případů se opíral o ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. Ve shodě s ustálenou soudní judikaturou (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 1022/2007 Sb. NSS) lze smysl § 31 odst. 9 daňového řádu interpretovat tak, že daňové řízení (respektive dokazování prováděné v jeho průběhu) není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Pokud tedy na straně daňových orgánů vzniknou oprávněné pochybnosti o existenci daňovým subjektem deklarovaných skutečností, jsou oprávněny jej vyzvat k prokázání jeho tvrzení. Limitovány jsou pouze tím, že nemohou „*vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám*“ (nálezná pléna Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, in Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek č. 5, nálezná č. 33, strana 271); samotný způsob, jakým daňový subjekt zpochybňovaná tvrzení prokáže (ve smyslu volby použitých prostředků) je zásadně věcí úvahy daňového subjektu. Volba navržených důkazních prostředků je však nejen právem daňového subjektu, ale i jeho odpovědností. Zde sluší odkázat na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 94/2004 Sb. NSS, dle kterého „*daňový subjekt je (...) odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení*“. V tomto smyslu tedy nelze přijmout tvrzení stěžovatelky, že nesdělením konkrétních kontaktních údajů o osobách odpovědných jednat za dodavatelské společnosti, které jsou jinak nekontaktní, je povinností daňových orgánů tyto údaje bez dalšího aktivně zjišťovat. Nezpůsobilost daňového subjektu opatřit na podporu svých tvrzení potřebné údaje nevyvolává přechod důkazního břemene na správce daně. Na straně druhé by však bylo popřením zásady úzké součinnosti daňového subjektu a správce daně (§ 2 odst. 2 daňového řádu), pokud by správce daně *a priori* odmítl být daňovému subjektu nápomocen při opatrování informací či důkazních prostředků, které daňový subjekt na podporu svých tvrzení označí, avšak není objektivně schopen je sám opatřit. O takový případ se však v dané věci prokazatelně nejednalo, neboť stěžovatelka správce daně k jeho výzvě ze dne 27. 10. 2000 k uvedení kontaktních adres nebo telefonních čísel navržených svědků nesdělila, že není schopna tyto informace z veřejně přístupných zdrojů opatřit a žádá proto správce daně o součinnost. Tuto argumentaci stěžovatelky proto Nejvyšší správní soud považuje za zcela účelovou.

V rámci této skupiny stížních námitek je konečně jako nepřípadný nutno označit odkaz stěžovatelky na náleze Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, publikovaný ve Sbírce zákonů pod číslem 130/1996 Sb., ze kterého má údajně plynout nezákonnost požadavků správce daně uvedených ve výše zmiňované výzvě. Z odůvodnění tohoto nálezu je zřejmé, že takový závěr v něm uveden není; Ústavní soud v něm pouze zdůraznil výše již zmiňovanou nemožnost požadovat po daňovém subjektu prokázání jiných skutečností, než které sám tvrdí. Směřuje-li stěžovatelka, v kontextu s obsahem žaloby, k tvrzení, že po ní byly požadovány důkazy o skutečnostech, na kterých se jako daňový subjekt nepodílela, jde o závěr zcela nesprávný. O takový případ se zde nejedná, neboť požadovány po ní byly pouze údaje týkající se osob, s nimiž při své obchodní činnosti jednala. Jen pro úplnost lze pro odlišení situace stěžovatelky od případů, kdy je po daňovém subjektu požadován důkaz o něčem co neví či vědět nemůže odkázat například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 – 142, dostupný na www.nssoud.cz.

Za zcela nedůvodný lze označit dále požadavek stěžovatelky na nařízení ústního jednání za účelem seznámení se s podklady pro vydání rozhodnutí. Tento požadavek nejen nemá oporu v pozitivní úpravě daňového řízení, ale nelze jej dovodit ani v rovině ústavně zaručených práv. Požadavkům na spravedlivý proces vyplývajícím z článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod správce daně (potažmo odvolací orgán) dostojí tím, že daňovému subjektu umožní seznámit se s obsahem správního spisu, rozhoduje-li následně pouze na základě listin v něm zařazených. Z tohoto pohledu je tedy zřejmé, že městský soud zcela správně tuto námitku stěžovatelky shledal jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud nemůže konečně přisvědčit stěžovatelce ani pokud jde o tvrzený rozpor mezi tím, že deklarovaná dodávka zlata od M. R. byla v jeho případě uznána správcem daně jako existující příjem (který byl zdaněn), zatímco v případě stěžovatelky tomu odpovídající výdaj nebyl uznán. Jak bylo již výše uvedeno, městský soud odmítl v této souvislosti tvrzení o existenci dvojího zdanění stěžovatelky i její argumentaci, dle které mělo být zdanění předmětných příjmů M. R. vyhodnoceno v nyní projednávané věci jako předběžná otázka, ve smyslu § 28 odst. 1 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje jak se závěrem prvně zmiňovaným (náleze Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, na který se stěžovatelka při svém tvrzení o existenci dvojího zdanění dovolávala, se týká typově odlišného případu), tak i s názorem, že daňová povinnost stanovená jednomu daňovému subjektu nemůže být považována za předběžnou otázku v řízení vedeném ve věci daňové povinnosti subjektu jiného. Městský soud správně dovodil, že stanovení daňové povinnosti k dani z příjmů M. R. přímo nedeterminuje daňovou povinnost stěžovatelky k téže dani. Nejedná se o předběžnou otázku ve smyslu § 28 daňového řádu, tedy o skutečnost, ze které musí

být při skutkovém hodnocení nyní projednávané věci bezpodmínečně vycházeno. Tento závěr nicméně nevylučuje, aby se skutkové okolnosti stejného obchodního případu, z nichž vycházel správce daně v případě daňové povinnosti M. R., staly předmětem hodnocení v řízení o stanovení daňové povinnosti stěžovatelky v této věci. Zásadní rozdíl oproti postupu ve smyslu § 28 daňového řádu je však v tom, že v případě stěžovatelky by správce daně nebyl skutkovými závěry plynoucími z rozhodnutí vydaného v jiném daňovém řízení vázán a hodnotil je zcela nezávisle.

Na tomto místě považuje Nejvyšší správní soud za nutné upozornit na stěžovatelkou i městským soudem nezmiňované důvody, které (dle odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí) vedly žalovaného k závěru o neuznatelnosti výdajů stěžovatelky deklarovaných jako nákup zlata od M. R. Právě skutková zjištění uvedená v posledním odstavci strany 5, respektive prvním odstavci strany 6, rozhodnutí žalovaného (firma M., od které měl jmenovaný zlato dodané stěžovatelce nakoupit, s touto komoditou vůbec neobchoduje a doklady vystavené v souvislosti s tímto tvrzeným nákupem jí nebyly vůbec vystaveny) jsou skutkovými důvody, pro které nebyla stěžovatelkou deklarovaná dodávka zlata uznána; jde o výraz hodnotících procesů žalovaného, ve smyslu shora uvedeném.

Ze všech shora uvedených důvodů lze tedy konstatovat, že kasační stížnost není důvodná; Nejvyšší správní soud ji proto rozsudkem zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť byla ve věci procesně neúspěšná; žalovanému správnímu orgánu, kterému by z důvodu procesní úspěšnosti právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení, převyšující jeho obvyklé administrativní údaje, nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. srpna 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu