



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **COIN, spol. s r. o.**, se sídlem Obeciny 3617, Zlín, zastoupena Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 8. 2013, č. j. 29 Af 112/2010 - 136,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně COIN, spol. s r. o. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 8. 2013, č. j. 29 Af 112/2010 - 136, a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Brně (dále také „krajský soud“) výrokem I. rozsudku ze dne 30. 8. 2013, č. j. 29 Af 112/2010 - 136, zamítl žalobu společnosti COIN, spol. s r. o. proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále též „finanční ředitelství“) ze dne 14. 2.

2008, č. j. 2995/08-1200-700284, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně (dále také „správce daně“) ze dne 27. 6. 2007, č. j. 160546/07/303912/1503, na daň z příjmu právnických osob za rok 2004 ve výši 120.960 Kč. Výroky II. až V. citovaného rozsudku pak krajský soud rozhodl o nákladech řízení za správní žaloby podané společností COIN, spol. s r. o. proti rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2995/08-1200-700284, a proti rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2993/08-1200-700284, o němž již bylo krajským soudem pravomocně rozhodnuto rozsudkem ze dne 24. 4. 2012, č. j. 29 Af 112/2010 - 101.

Krajský soud ve shodě s právním názorem Nejvyššího správního soudu, obsaženým v rozsudku ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 54, nejprve došel k závěru, že žalobkyně je oprávněna uvést v žalobě všechny důvody, z nichž dovozuje nezákonnost správního rozhodnutí a že žalovaný je povinen zabývat se odvoláním v zásadě jen v rozsahu uplatněných námitek. Správní soud proto nyní nově přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu podané žaloby a dospěl k závěru, že daňová kontrola byla u žalobkyně řádně ukončena a v jejím průběhu nebyla porušena její práva. Žalobkyni byl dán dostatečný prostor k tomu, aby se mohla před ukončením daňové kontroly vyjádřit k jejímu výsledku [§ 16 odst. 4 písm. f) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“)], včetně výsledku po doplnění skutkového stavu věci k návrhu žalobkyně. Žalobkyně měla cca 6 měsíců na to, aby se k výsledku kontroly mohla kvalifikovaně vyjádřit. Přestože byly skutkové okolnosti k návrhu žalobkyně doplněny, nedošlo ke změně právního hodnocení zjištěných skutkových okolností. Výsledná zpráva po doplnění řízení, s níž byla žalobkyně seznámena dne 7. 3. 2007 tak byla totožná se zprávou, s níž byla žalobkyně seznámena již 15. 11. 2006. Správce daně proto zcela správně již nepovolil další opakované prodlužování lhůty pro vyjádření žalobkyně ke zprávě o daňové kontrole. Ke sjednanému termínu projednání a předání zprávy o kontrole dne 21. 3. 2007 se žalobkyně, resp. její zástupce, nedostavila. Toto datum bylo na žádosti žalobkyně dvakrát odloženo (na 24. 4. 2007, resp. 31. 5. 2007). Dne 31. 5. 2007 pak zástupce žalobkyně nejprve požádal o přesunutí termínu schůzky z 8.00 hod na 11.00 hod téhož dne a následně v 11.28 hod. pak Ing. Lukovics správci daně bez dalšího sdělil, že se na domluvenou schůzku nedostaví. Za tohoto stavu došel krajský soud k závěru, že správce daně zcela oprávněně postupoval v intencích ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, pokud následně zaslal zprávu o kontrole žalobkyni i jejímu zástupci poštou a následně na jejím základě vydal dodatečné platební výměry.

Krajský soud neshledal, že by nedošlo k odeslání zprávy žalobkyni, jak na to poukazovala žalobkyně ve své žalobě (čl. III.), tedy že by bylo porušeno ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Zpráva o kontrole byla zaslána podle § 17 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků zástupci žalobkyně Ing. Lančíkovi na adresu sídla jeho kanceláře, kde poskytuje daňové poradenství. Ten však při jejím doručování dne 4. 6. 2007 nebyl zastižen, a proto byla zásilka Českou poštou uložena. K doručení zprávy o kontrole tak účinně došlo uplynutím úložní doby - ke dni 19. 6. 2007. Pokud pak žalobkyně, resp. její zástupce, v průběhu správního řízení a řízení o správní žalobě nikterak nenamítali, že by se zástupce v době doručování nezdržoval v místě, kde provozuje svou podnikatelskou činnost (kancelář daňového poradce), obстоjí názor, že zpráva o kontrole byla žalobkyni řádně doručena. Stalo se tak fikcí ve smyslu ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

pokračování

Žalobkyně nebyla ani zkrácena na svých právech klást vyslýchaným svědkům otázky ve smyslu ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Sice jí nebyla předem oznámena totožnost vyslýchaných osob – svědků S. a W., ale jejich výslechu se účastnila a otázky svědkům kladla. Toto právo nebylo porušeno ani u výslechu svědka M. Žalobkyni byl tento výslech řádně oznámen a byla jí, byť toliko den předem, telefonicky oznámena i totožnost svědka. Správce daně pak oprávněně nepřesunul výslech tohoto svědka na jiný, později žalobkyní navrhovaný termín (o více jak 30 dnů). Jednalo se totiž o výpověď svědka kterého navrhovala k výslechu sama žalobkyně. O tom, že tento svědek bude vyslechnut v rámci doplnění řízení před ukončením kontroly, žalobkyně věděla. Nic jí tedy nebránilo, aby se od svého návrhu ze dne 1. 12. 2006 a od oznámení dožádaného správce daně, doručeného dne 4. 1. 2007 žalobkyni (a dne 23. 1. 2007 jejímu zástupci), do konání tohoto výslechu (14. 2. 2007) na svědeckou výpověď náležitě připravila.

Rozhodnutí žalovaného není ani nepřezkoumatelné z toho důvodu, že by ze zprávy o kontrole nevyplývalo, zda bylo přihlédnuto k výpovědi svědka W. a jak byla hodnocena, resp. jaké skutečnosti v ní obsažené byly považovány za podstatné (viz str. 9 odst. 3 a str. 12 zprávy o kontrole).

Žalobkyni lze přisvědčit tom, že správce daně zcela nepřiléhavě uvedl ve zprávě o daňové kontrole (str. 7) poukaz na ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, když smlouvu mezi společnostmi MIDORI a žalobkyní neosvědčil za důkaz o existenci vztahu mezi těmito subjekty a nadto ji posoudil jako účelově pořízenou listinu. V projednávané věci nebylo na místě použití ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Ze zprávy o kontrole plyne, že správce daně ve skutečnosti hodnotil veškeré provedené důkazy, a to každý jednotlivě a ve vzájemných souvislostech. Po jejich vyhodnocení pak správce daně došel k závěru, že proběhl obchodní případ zprostředkování klienta (společnosti Čechofracht) pro makléřskou společnost EMS BROKER, a že žalobkyně neprokázala účast společnosti MIDORI na obchodním případě (viz str. 11 a 12 zprávy o daňové kontrole). Tomu odpovídá i formulace na str. 11 třetí věta: *„Správce daně neodmítl existenci smlouvy s MIDORI, ale vzhledem k tomu, že v daňovém řízení posuzuje nejen formální náležitosti předložených dokladů, ale rovněž i skutkový stav, tedy především, zda došlo k uskutečnění deklarovaného obchodního případu, přistoupil k dalšímu šetření a tak naplnil ustanovení § 31 odst. 2 ZSDP, to znamená zjistil skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji.“* Správce daně tak postupoval na základě § 2 odst. 3 a § 31 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků, tedy bez použití § 2 odst. 7 téhož zákona. Poukazovaná částečně nesprávná úvaha a odůvodnění správce daně však nezpůsobovaly nesrozumitelnost či neurčitost zprávy o daňové kontrole. Vychází-li závěr správního orgánu o skutkovém stavu z důkazů obsažených ve správním spise, a je-li jeho argumentace založena na zásadách logiky, neshledal krajský soud, že by nepřipadná formulace obsažená ve zprávě měla za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného o věci samé.

V neposlední řadě krajský soud neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně o porušení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků tím, že se žalovaný při svém rozhodování ex offio nezabýval námitkami uplatněnými žalobkyní v žalobě, které však nepředestřela ve svém odvolání. Aby tomu tak mohlo být, musely by tyto námitky, resp. tvrzené nezákonnosti, „vyjít najevo“ již v daňovém řízení. Tak tomu ale nebylo a proto

žalovaný nepochybil, pokud se těmito - nyní nově uplatněnými námitkami/nezákonnostmi při svém rozhodování nezabýval.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opřela o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka především vytýká krajskému soudu nesprávný právní názor, dovodili, že daňová kontrola byla u ní řádně ukončena. Správce daně neprokázal, že se její daňový poradce zdržoval v kanceláři a z tohoto důvodu tak nemohly nastat účinky fikce doručení zprávy uplynutím lhůty podle § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Jde při tom o okolnost, kterou prokazuje podle § 31 odst. 8 téhož zákona právě správce daně. Krajskému soudu tak uniklo nejen ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého správce daně prokazuje doručení vlastních písemností, ale i soudní judikatura, která se k této povinnosti správce daně, resp. žalovaného vztahuje (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2006, č. j. 2 Afs 158/2005 - 82, ze dne 19. 9. 2007, č. j. 9 Afs 53/2007 - 62, ze dne 27. 1. 2004, č. j. 6 A 130/2000 - 40, a ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Afs 5/2009 - 81, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 3. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 23/03, či rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 1. 1994, sp. zn. 15 Ca 306/94). Správce daně tak neunesl důkazní břemeno, které na něm vázlo ohledně prokázání naplnění zákonných podmínek pro doručení, jak předpokládá ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Zpráva o kontrole proto nebyla ve skutečnosti řádně doručena jejímu zástupci. Takový postup – porušení ust. § 31 odst. 8 písm. a) a b) zákona o správě daní a poplatků ve spojení s ust. § 17 odst. 5 téhož zákona ze strany správních orgánů - je vadou řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Krajský soud měl správně již pro tuto vadu v řízení před správními orgány rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Nemůže proto obstát závěr krajského soudu, podle něhož měl naopak její zástupce v daňovém řízení – Ing. Lančík prokázat, že se v místě doručování – v místě výkonu své podnikatelské činnosti nezdržoval, čímž by vyvrátil závěr o řádném doručení zprávy jejímu zástupci (§ 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků). Krajský soud zkoumal jen uplynutí úložní lhůty (15 dnů), ale již nezkoumal podmínku, „zda správce daně prokázal“, že se Ing. Lančík v místě doručení zdržuje, jak namítala ve své kasační stížnosti ze dne 31. 5. 2012 proti rozsudku krajského soudu ze dne 24. 4. 2012, č. j. 29 Af 112/2010 - 101 a v doplnění žaloby ze dne 10. 9. 2012, včetně poukazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Afs 5/2009 - 81.

Stěžovatelka nesouhlasí ani s právním názorem krajského soudu, že jí byla zpráva o daňové kontrole poslána oprávněně podle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Je tomu tak proto, že nejednala obstrukčně, když čtyřikrát požadovala prodloužit lhůtu k vyjádření se ke zprávě a jejímu převzetí. V tomto směru musí poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 7 Afs 87/2012 - 24, podle něhož je třeba obstrukce posuzovat vzhledem k povaze v pořadí druhé omluvy. Skutkové okolnosti projednávané věci proto obstrukčnímu jednání z její strany nenasvědčují. Je tudíž nesprávný právní názor krajského soudu, že jí byla zpráva zaslána v souladu s ust. § 16 odst. 8 a ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Důsledkem toho je pak i faktické neukončení daňové kontroly a předčasně vydaný platební výměr a rozhodnutí žalovaného.

pokračování

Krajský soud se v bodech 11 a 12 napadeného rozsudku sice zabývá okamžikem vzniku konečné zprávy (ve zprávě je uvedeno datum 22. 5. 2007), ale ve skutečnosti nevyslovil žádný názor na to, zda právě zpráva v této verzi měla být onou jedinou – konečnou zprávou, jež měla s ní být projednána ve smyslu ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Správce daně s ní totiž dříve projednával pouze dílčí výsledky z prováděné kontroly. K projednání této zprávy z 22. 5. 2007 však nebyla vůbec obeslána.

Stěžovatelka nesouhlasí ani s právním názorem krajského soudu ohledně nesprávné aplikace ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků ze strany správce daně. Podle jejího názoru správce daně toto ustanovení aplikoval a jedná se tak o evidentní nezákonnost.

Žalované Odvolací finanční ředitelství v písemném vyjádření ke kasační stížnosti považuje mimořádný opravný prostředek stěžovatelky za neopodstatněný. Jak již uvedl právní předchůdce tohoto finančního ředitelství, kterým bylo Finanční ředitelství v Brně, ve svém vyjádření k žalobě, stěžovatelce byl dán dostatečný prostor k tomu, aby se vyjádřila ke zprávě o daňové kontrole (od 15. 11. 2006, kdy byla poprvé seznámena s obsahem zprávy o daňové kontrole, do 31. 5. 2007). Na skutkových a právních závěrech nic nezměnilo ani provedení stěžovatelkou navrhovaného svědka Ing. R. M. Není opodstatněná ani domněnka stěžovatelky, že zpráva o kontrole vznikla až dne 22. 5. 2007, jak by se mohlo jevit z data v ní uvedeného. Ve skutečnosti jde o datum jejího podpisu pracovníci kontrolního oddělení správce daně, a nikoliv datum jejího sepsání (vyhotovení). Z obsahu správního spisu je pak evidentní, že se stěžovatelka vehementně vyhýbala projednání a převzetí zprávy o kontrole. Správce daně proto opodstatněně přistoupil k jejímu zaslání stěžovatelce i jejímu zástupci (Ing. Lančíkovi) ve smyslu ust. § 16 odst. 8 poslední věty zákona o správě daní a poplatků. Tvrdí-li stěžovatelka, že nebyly splněny podmínky pro doručení jejímu zástupci ve smyslu ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, nutno konstatovat, že aby správním orgánům vznikla povinnost prokazovat naplnění předpokladů doručení fikcí, musely by zde existovat objektivní pochybnosti o správnosti doručení zásilky zástupci stěžovatelky tímto způsobem. Správce daně ale takové pochybnosti neměl. Z dodejky založené ve spise je zřetelně patrné, že zásilka byla uložena z důvodu nezastižení příjemce zásilky (daňového poradce Ing. Lančíka) v sídle jeho podnikání, a že po uplynutí úložní doby byla zaslána zpět správci daně, neboť si ji adresát v této době nevyzvedl. Současně stěžovatelka v odvolacím řízení nijak nerozporovala účinky tohoto doručení ve svém odvolání. Dokonce ani neuvedla, že by se její zástupce v sídle svého podnikání nezdržoval. Správce daně tak nebyl povinen ve smyslu ust. § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků prokazovat skutečnosti dovozované nyní stěžovatelkou v kasační stížnosti, tj. naplnění podmínek fikce doručení. Neopodstatněná je pak i námitka o nesprávné aplikaci ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků ze strany správce daně. Tento poukaz je skutečně uveden na straně 7 zprávy o kontrole, a to v souvislosti s hodnocením důkazů předložených stěžovatelkou. Ve skutečnosti však toto ustanovení nebylo správcem daně vůbec aplikováno. Bylo naopak nepřipadně uvedeno v části, kdy správce daně hodnotil důkazy ve smyslu ust. § 2 odst. 3 téhož zákona. Z uvedených důvodů proto žalované Odvolací finanční ředitelství navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky zamítl jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3, 4 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a došel k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Jelikož v projednávané věci je posuzována zákonnost rozsudku krajského soudu již druhého v pořadí, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve otázkou přípustnosti kasační stížnosti ve smyslu ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

Podle tohoto ustanovení je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. I tyto výjimky je nutno vnímat v kontextu citovaného ustanovení, tedy tak, že námitky opakované kasační stížnosti se musí pohybovat v rámci již vysloveného právního názoru či pokynu, tj. v mezích závěrů Nejvyššího správního soudu, které v dané věci vyslovil, anebo musí směřovat k právní otázce v první kasační stížnosti neřešené proto, že – zejména pro vadný procesní postup nebo vadu obsahu rozhodnutí krajského soudu – řešena být nemohla. Pokud by se ovšem mimo tyto výjimky připustil stav, že v opakovaných kasačních stížnostech účastníci mohou měnit jejich rozsah a důvody mimo rámec předchozího závazného právního názoru či pokynu, zákaz opakovaného projednání věci kasačním soudem by se tím popřel. Citované ustanovení tedy limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným. Obdobně je třeba nahlížet na námitky, které účastník řízení ve své první kasační stížnosti neuplatnil, ačkoliv je uplatnit mohl. (v podrobnostech viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Námitky, které již byly předmětem přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu v řízení o předchozí kasační stížnosti, a námitky, které nebyly v předchozí kasační stížnosti uplatněny, ačkoliv uplatněny být mohly, je tedy nutno považovat za nepřipustné (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2010, č. j. 2 As 67/2010 - 105, nebo ze dne 6. 8. 2012, č. j. 2 As 40/2012 - 36, dostupné na www.nssoud.cz).

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7 Afs 56/2012 - 22, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 4. 2012, č. j. 29 Af 112/2010 - 101, pro nepřezkoumatelnost, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení, nevyslovil Nejvyšší správní soud v tomto kasatorním rozsudku závazný právní názor k řešené otázce. Z pohledu procesní situace shora uvedené proto nepřichází v úvahu odmítnutí nyní projednávané kasační stížnosti z důvodu ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., které by znamenalo nepřipustné odmítnutí věcného přezkumu soudního rozhodnutí z hlediska hmotného práva. Z tohoto důvodu a důvodů uvedených shora proto Nejvyšší správní soud projednal kasační stížnost věcně.

pokračování

Podstatou kasační stížnosti je tvrzení stěžovatelky, že rozsudek krajského soudu je založen na nesprávném právním posouzení věci, a že je i dílem nepřezkoumatelný. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka namítá jak nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, tak i věcnou nesprávnost závěrů správního soudu, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve vytýkanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Je tomu tak proto, že pokud by bylo napadené rozhodnutí skutečně nepřezkoumatelné, mohlo by být přinejmenším předčasné, aby se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval nesprávným právním posouzením věci samé a teprve po té vytýkanou nepřezkoumatelností rozsudku.

Stěžovatelka ve své kasační stížnosti především namítá, že krajský soud posuzoval jen zákonnost uplynutí úložní lhůty (15 dnů), která předchází fikci doručení, ale již nezkoumal předchozí zásadní podmínku, kterou je „*zda správce daně prokázal*“, že se Ing. Lančík (zástupce stěžovatelky a adresát písemnosti) v místě doručení zdržoval, jak na to stěžovatelka upozorňovala ve své kasační stížnosti ze dne 31. 5. 2012 a v následném doplnění původní žaloby. Podle stěžovatelky je však rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný i v té části, v níž se správní soud zabýval termínem vyhotovení zprávy o kontrole, kde však ale ve skutečnosti nevyslovil žádný závěr o tom, zda právě zpráva v této verzi měla být onou jedinou – konečnou - zprávou, která měla být se stěžovatelkou projednána ve smyslu ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i *povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat především vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny*.“

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost*

ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné“. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupném na www.nssoud.cz, že pokud „z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“. Judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je jinak společný závěr, že „není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, který byl uveřejněn pod č. 787/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, že „opomene-li krajský (městský) soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.)“.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný a jak uvažil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění soudního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvažil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak, nestanoví-li zákon jinak (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ustanovení § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči rozhodnutí ze strany účastníků řízení. Pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námitky a zásadní argumentaci, o níž se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

Napadený rozsudek krajského soudu je v uvedeném směru a rozsahu přezkoumatelný. Je z něj dostatečně patrné, že správní soud posoudil zákonnost napadeného správního rozhodnutí skrze žalobní námitky obsažené v podané žalobě ze dne 13. 5. 2008. Je z něj také dostatečně patrné, z jakého skutkového stavu věci při tom vyšel. Z napadeného rozsudku je seznatelné, že se krajský soud při svém rozhodování zaobíral otázkou existence „Zprávy o kontrole“, stejně tak i otázkou okamžiku jejího vyhotovení,

pokračování

resp. prvního okamžiku, kdy se mohla stěžovatelka - jako daňový subjekt - seznámit s jejím obsahem (čl. 34 a násl.). Správní soud výslovně uvedl, že k projednání a předání zprávy (po seznámení stěžovatelky s výsledky doplnění řízení ze dne 7. 3. 2007) byl původně určen termín 21. 3. 2007 (1. termín pro předání konečné zprávy o kontrole). Na přezkoumatelnosti tohoto závěru krajského soudu nic nemění ani okolnost, že výslovně nereagoval na stěžovatelkou poukazovaný termín 22. 5. 2007 (termín uvedený ve zprávě zaslané stěžovateli i jejímu zástupci). Jde totiž o termín jejího písemného vyhotovení (vytisknutí) před stanoveným konečným termínem předání zprávy o kontrole. Nic nebrání správci daně, aby existující zprávu o kontrole (zpráva byla totožná se zprávou z 30. 10. 2006, se kterou byla stěžovatelka seznámena dne 15. 11. 2006 a 7. 3. 2007) opětovně fyzicky vytiskl dne 22. 5. 2007, tedy bezprostředně před „konečným termínem“ projednání a předání zprávy, jež byl stanoven na 31. 5. 2007, ke kterému se ostatně stěžovatelka opět nedostavila. Že tomu tak je i ve skutečnosti pak jednoznačně svědčí i obsah správního spisu, z něhož je patrné, že ve vztahu ke kontrolním zjištěním a jejich právnímu hodnocení po datu 21. 3. 2007 správce daně nečinil žádných úkonů. Vyslovený názor krajského soudu stran okamžiku vzniku a tedy možného projednání zprávy o kontrole je tedy nejen přezkoumatelný, ale i věcně správný.

Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný ani z toho důvodu, že by se krajský soud při svém rozhodování nezabýval splněním podmínek pro přijetí závěru o doručení zprávy o kontrole zástupci stěžovatelky ve smyslu ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, resp. z důvodu porušení ust. § 31 odst. 8 písm. a), b) téhož zákona ve spojení s ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Z obsahu odůvodnění napadeného rozsudku, resp. z jeho článků 38, 39 a 40 je zřejmé, že krajský soud vyšel z premisy obsažené v ust. § 17 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého se má za to, že se podnikatel (daňový poradce) – zde zástupce stěžovatelky Ing. Lančík vždy zdržuje ve své kanceláři, která je místem výkonu jeho činnosti. Současně z přiložené dodejky zasílané listovní zásilkou, kterou mu byla doručována zpráva o kontrole, krajský soud dovodil, že se zde zdržuje, ale že nebyl zastižen (pokud by se zde nezdržoval a nesídlil zde, nebylo by ani rozumného důvodu k tomu, aby byla písemnost ze strany pošty ukládána, ale byla by rovnou zaslána správci daně zpět). Nebyly zde proto žádné důvody k tomu, aby na straně správce daně vznikly jakékoliv pochybnosti o účinnosti doručení zprávy o kontrole zástupci stěžovatelky Ing. Lančíkovi. Krajský soud se zabýval i otázkou, zda ze strany stěžovatelky nebo jejího zástupce bylo namítáno, že se Ing. Lančík v období, kdy byla zásilka uložena u České pošty s. p. (tedy od 4. 6. 2007 do 19. 6. 2007) nezdržoval v místě svého podnikání. Správní soud však zjistil, že tuto okolnost stěžovatelka nenamítala ani ve správním řízení, ani po celou dobu řízení před krajským soudem. Nejvyšší správní soud konstatuje, že závěr krajského soudu o doručení zprávy o kontrole zástupci stěžovatelky – Ing. Lančíkovi je přezkoumatelný. Z tohoto závěru je zřejmé, z jakých skutkových okolností správní soud vyšel, i to, že vzal za nespornou okolnost, že se zástupce stěžovatelky Ing. Lančík v období od 4. 6. 2007 do 19. 6. 2007 zdržoval v sídle svého podnikání, resp. ve své kanceláři (§ 120 odst. 4 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.), a že mu proto byla i řádně doručena zpráva o kontrole stěžovatelky. Není totiž povinností krajského soudu, ani správce daně prokazovat skutečnosti, o nichž mezi účastníky není sporu.

Nelze ponechat stranou ani skutečnost, že tato námitka nemůže být úspěšná a rozsudek krajského soudu proto nemůže být zrušen pro nepřezkoumatelnost již z toho

důvodu, že námitka o porušení ust. § 31 odst. 8 písm. a), b) zákona o správě daní a poplatků ve spojení s ust. § 17 odst. 5 téhož zákona, je nepřipustnou žalobní námitkou.

V řízení před krajským soudem platí striktní dispoziční zásada vyjádřená v ust. § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. ve spojení s ust. § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. Správní soud tedy zásadně přezkoumá zákonnost napadeného správního rozhodnutí jen v mezích žalobních bodů, uplatněných ve lhůtě pro podání, resp. rozšíření žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). V projednávané věci to znamená, že tak mohl správní soud učinit jen skrze žalobní body uplatněné ve lhůtě do 15. 5. 2008. Stěžovatelka však vznesla námitku o tom, že správce daně neunesl v její věci důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. b) zákona o správě daní a poplatků ve spojení se splněním podmínek pro použití právní fikce ve smyslu ust. § 17 odst. 5 téhož zákona, až ve své první kasační stížnosti, resp. v doplnění žaloby ze dne 10. 9. 2012, tedy opožděně. Jde-li o žalobní bod III. a námitky v něm obsažené, doručené krajskému soudu dne 19. 5. 2008, tak jejím obsahem je toliko vytýkaná vada v řízení před žalovaným, který v rozporu s § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků nepřihlédl k vadě řízení před správcem daně – postupu v rozporu s § 16 odst. 8 téhož zákona (zprávu o daňové kontrole nezaslal poštou i zástupci stěžovatelky, ale jen stěžovatelce samotné). Co do obsahu tohoto žalobního bodu, lze konstatovat, že jím bylo vytýkáno toliko porušení právních předpisů – konkrétně § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s § 50 odst. 3 téhož zákona, a nikoliv nyní dovozované porušení § 31 odst. 8 písm. a) a b) zákona o správě daní a poplatků ve spojení s § 17 odst. 5 téhož zákona.

Stěžovatelka ve své kasační stížnosti rovněž obsáhle namítá, že „správce daně neprokázal, že se daňový poradce zdržoval v kanceláři“ a že tak nemohly nastat účinky fikce doručení zprávy o kontrole uplynutím lhůty podle § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Jinak řečeno stěžovatelka vytýká krajskému soudu, že nesprávně právně posoudil vadu v řízení před správními orgány – konkrétně porušení ust. § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s ust. § 17 odst. 5 téhož zákona.

Jak již uvedl Nejvyšší správní soud shora, žaloba stěžovatelky doručená dne 19. 5. 2008 krajskému soudu neobsahovala žalobní námitku o neunesení důkazního břemene správcem daně (žalovaným), jež se týkala porušení ust. § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s ust. § 17 odst. 5 téhož zákona, ve vztahu ke skutečnostem, které je jinak povinen prokazovat správní orgán. Taková námitka byla stěžovatelkou vznesena (dilem) až v její první kasační stížnosti ze dne 5. 6. 2012 a následně byla obsáhle rozvedena v doplnění žaloby ze dne 10. 9. 2012, kdy v tomto směru byl namítán i nedostatečně zjištěný skutkový stav věci.

Ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. zakotvuje zásadu, podle níž kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že je nepřipustná námitka kasační stížnosti (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), v níž stěžovatelka vytýká krajskému soudu nesprávnost jeho závěru, podle kterého žalovaný, resp. správce daně unesli důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků ohledně prokázání podmínek pro použití právní fikce obsažené v ust. § 17 odst. 5 věty druhé téhož zákona (zástupci stěžovatelky – Ing. Lančíkovi byla doručena zpráva o daňové kontrole). Je tomu tak proto, že tuto námitku ve

pokračování

formě žalobního bodu mohla stěžovatelka uplatnit v řízení před krajským soudem pouze ve lhůtě pro rozšíření žaloby, což stěžovatelka neučinila, ačkoliv jí v tom nic nebránilo.

Nejvyšší správní soud nad rámec uvedeného znovu podotýká, že správní orgán je nositelem důkazní povinnosti v mezích ust. § 31 zákona o správě daní a poplatků jen tehdy, jsou-li zde pochybnosti o splnění povinnosti, resp. o prokazované skutečnosti. V projednávané věci však stěžovatelka ani ve správním řízení, ani v řízení o žalobě, či v podaných kasačních stížnostech nikdy neuvedla, že by se zástupce stěžovatelky nezdržoval v úložní době (od 4. 6. 2007 do 19. 6. 2007) v místě sídla svého podnikání (kanceláři daňového poradce). Nebylo tak třeba prokazovat tuto skutečnost v daňovém řízení správcem daně a případně s ní spojovat neunesení důkazního břemene tímto správním orgánem. Stěžovatelka v tomto směru nesprávně interpretuje závěry krajského soudu, když dovozuje, že jí krajský soud ukládá povinnost prokazovat, že se zástupce stěžovatelky nezdržoval v sídle své kanceláře. Správní soud ve skutečnosti jen oprávněně poukazyval na to, že stěžovatelka ani netvrdila, že se zde její zástupce nezdržoval, a proto by prokazování opaku bylo zcela nadbytečné. Je věcí stěžovatelky, resp. jejího zástupce, aby ve formě žalobních bodů a ve lhůtě dle § 71 odst. 2 s. ř. s. předestřel veškeré skutkové a právní okolnosti, od nichž dovozuje nezákonnost napadeného rozhodnutí. Pokud tak neučiní, musí být stěžovatelka srozuměna s tím, že zákonnost napadeného správního rozhodnutí v uvedeném směru nebude správním soudem posuzována.

Nedůvodná je i výhrada stěžovatelky proti závěru krajského soudu, že jí byla zpráva o daňové kontrole zaslána správcem daně oprávněně podle ust. § 16 odst. 8 věty osmé zákona o správě daní a poplatků, že skutkové okolnosti projednávané věci svědčí obstrukčnímu jednání z její strany, a že nebylo porušeno právo stěžovatelky zakotvené v ust. § 16 odst. 4 písm. f) téhož zákona.

Podle ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.

Podle ust. § 16 odst. 8 věta první a druhá zákona o správě daní a poplatků o výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně.

Podle ust. § 16 odst. 8 věta osmá zákona o správě daní a poplatků platí, odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.

Z dikce uvedených ustanovení vyplývá, že správci daně svědčí povinnost sepsat o výsledku zjištění zprávu o kontrole a seznámit daňový subjekt s výsledky této kontroly (projednat ji). Daňovému subjektu pak svědčí jednak právo vyjádřit se před ukončením kontroly k jejím výsledkům uvedeným ve zprávě, a jednak právo na to, aby k jeho návrhu byl doplněn skutkový stav věci [§ 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků]. Pokud daňový subjekt tohoto svého práva využije a správce daně na základě jeho návrhu doplní řízení a dospěje k jinému než původnímu kontrolnímu zjištění, sepíše novou zprávu o kontrole, kterou následně projedná a předá ji daňovému subjektu (§ 16 odst. 8 věta první, druhá a čtvrtá zákona o správě daní a poplatků). Nedošlo-li však ke změně kontrolního

zjištění po doplnění řízení (tak tomu bylo v nyní projednávané věci) nebo doplnění nebylo vůbec prováděno, správce daně toliko seznámí daňový subjekt s výsledky provedeného doplnění (bez vlivu na kontrolní závěr) a s jeho vyhodnocením, či se skutečnostmi, proč neshledává důvody pro doplnění skutkových zjištění; zprávu o kontrole, nebyla – li projednána dříve, projedná a předá ji daňovému subjektu.

Z dikce ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků tak vyplývá, že postupovat podle tohoto ustanovení může správce daně pouze tehdy, jsou-li pro to splněny zákonné předpoklady. Aby tedy byl správce daně oprávněn zaslat daňovému subjektu zprávu o daňové kontrole poštou, bez jejího projednání a předání v mezích ust. § 16 odst. 8 citovaného zákona, musely by zde být skutkové okolnosti (indicie), které svědčí tomu, že se příslušný daňový subjekt projednání a předání konečné zprávy vyhýbá, či zprávu odmítá převzít (jinými slovy vyjádřeno, daňový subjekt činí kroky, které by byly sto oddálit okamžik ukončení daňové kontroly nebo okamžik vydání platebních výměrů).

Při posuzování této otázky (vyhýbání se projednání zprávy dle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků) tedy nejde pouze o posouzení „omluvy z 2. termínu pro projednání zprávy o kontrole“, jak stěžovatelka přdestírá s poukazem na názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku ze dne 12. 9. 2013, č. j. 7 Afs 87/2012 - 24, ale jde o jakékoliv další kroky, které mohou nasvědčovat tomu, že se daňový subjekt ve skutečnosti vyhýbá projednání konečné zprávy o kontrole, a tedy i ukončení kontroly a popřípadě i vydání platebních výměrů. Tak tomu bylo i v nyní projednávané věci.

Z obsahu správního spisu vyplývá (protokol o ústním jednání ze dne 15. 11. 2006, č. j. 241704/06/303933/4002), že dne 15. 11. 2006 započal správce daně projednávat se stěžovatelkou zprávu z její kontroly (seznámil ji s výsledky kontroly uvedenými ve zprávě). Na účincích tohoto úkonu nic nemění ani skutečnost, že se v jeho rámci vyslovil tehdejší zástupce stěžovatelky (Ing. J. S.) tak, že nesouhlasí s předmětem tohoto jednání, kterým bylo seznámení stěžovatelky s výsledky uvedenými ve zprávě o kontrole datované dnem 31. 10. 2006 (č. j. 223100/06/303933/4002) a vyjádření se k výsledku uvedenému ve zprávě o kontrole a ke způsobu jejího zjištění, která byla stěžovateli poskytnuta spolu s jinými dokumenty tohoto dne. Při tom byla obeznámena se zprávou o daňové kontrole i se zjištěním, na jehož základě měla být stěžovateli doměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2004 o 120.960 Kč. Stěžovatelka využila svého práva vyjádřit se k výsledku kontroly a navrhnout její doplnění. Správce daně stanovil stěžovateli lhůtu, v níž tak mohla učinit (do 1. 12. 2006). Toto své oprávnění stěžovatelka realizovala, když jednak nesouhlasila se zjištěními a jejich právním hodnocením a navrhla provedení výsledku svědka Ing. R. M. s tím, že se k obsahu daňové kontroly vyjádří až po provedení tohoto výsledku; do té doby pak jakékoliv vyjádření považuje za „plýtvání časem stěžovatelky i správce daně“. Správce daně návrhu na doplnění skutkového stavu věci vyhověl a prostřednictvím dožádaného správce daně provedl výsledek navrhovaného svědka. Vzhledem k tomu, že se stěžovatelka výsledku svědka Ing. R. M. nezúčastnila, ač byla s jeho termínem řádně seznámena, správce daně ji protokolárně obeznámil s obsahem této výpovědi dne 7. 3. 2007. V rámci tohoto jednání byla současně stěžovatelka seznámena s kontrolním zjištěním, resp. závěrem správce daně z doplňujícího řízení, který neshledal důvodu odchýlit se jak po skutkové, tak i právní stránce od zjištění obsažených ve zprávě o kontrole, s nimiž byla stěžovatelka seznámena již dne 15. 11. 2006. V rámci tohoto protokolu se stěžovatelka vyslovila tak, že se k obsahu zprávy, kterou měla k dispozici od 15. 11. 2006 vyjádří do 19. 3. 2007 s tím, že k projednání zprávy dojde následně dne 21. 3.

pokračování

v 8.00 hod. Správce daně tento návrh stěžovatelky akceptoval s tím, že pokud nebude uvedený termín dodržen, bude zpráva stěžovatelce zaslána poštou. Dne 15. 3. 2007 pak stěžovatelka požádala o prodloužení termínu a současně oznámila správci daně výpověď plné moci tehdejšímu zástupci Ing. S. Správce daně rozhodnutím ze dne 21. 3. 2007 stanovil stěžovatelce lhůtu pro podání vyjádření do 8 dnů od doručení tohoto rozhodnutí (do 10. 4. 2007). Výzvou ze dne 21. 3. 2007 pak správce daně vyzval stěžovatelku, aby se dostavila k projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole, a to dne 25. 4. 2007. Tato výzva byla stěžovatelce doručena dne 10. 4. 2007. Následně stěžovatelka dopisem ze dne 18. 4. 2007 požádala správce daně znovu o prodloužení lhůty k projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole, jakož i o prodloužení lhůty k podání vyjádření s navrhovaným termínem 31. 5. 2007. Žádost odůvodnila udělením plné moci daňovému poradci Ing. Lančíkovi, který se musí s celou věcí důkladně seznámit. Správce daně dne 20. 4. 2007 stěžovatelce prodloužil lhůtu pro vyjádření k výsledkům uvedeným ve zprávě o jeden den od doručení tohoto rozhodnutí (daňovému poradci Ing. Lančíkovi bylo doručeno dne 9. 5. 2007), a ve stejný den ji vyzval, aby se dostavila k projednání a převzetí zprávy v termínu, který sama stěžovatelka navrhovala, tedy dne 31. 5. 2007, v 8.00 hod. Ve výzvě bylo uvedeno, že odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou. Výzva byla doručena stěžovatelce i daňovému poradci Ing. Lančíkovi dne 9. 5. 2007. Dne 10. 5. 2007 pak požádala stěžovatelka o prodloužení lhůty pro podání vyjádření do 31. 5. 2007. Správce daně rozhodnutím ze dne 14. 5. 2007 prodloužení lhůty již nepovolil. Rozhodnutí bylo doručeno dne 28. 5. 2007 Ing. Lančíkovi a dne 30. 5. 2007 stěžovatelce. V úředním záznamu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 147013/07/303933/4002, je uvedeno, že tohoto dne byla zaslána stěžovatelce a zplnomocněnému zástupci Ing. Lančíkovi zpráva z kontroly č. j. 223100/06/303933/4002, a to vzhledem k telefonickému sdělení jednatele stěžovatelky Ing. Lukovicse, že se k převzetí nedostaví z důvodu technických problémů, které blíže nespécifikoval. Správce daně posoudil toto nedostavení k jednání jako vyhýbání se projednání a převzetí zprávy a poslal ji daňovému subjektu i jeho zástupci - daňovému poradci Ing. Lančíkovi v poštovní zásilce s doručenkou podle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků.

V kontextu predestřenému průběhu daňového řízení ob stojí právní závěr krajského soudu, že stěžovatelka nebyla dotčena na svém právu zakotveném v ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Správce daně opakovaně umožňoval stěžovatelce nadstandardně „vyjadřovat se“ k totožným skutkovým zjištěním a jejich totožnému právnímu hodnocení, přestože s nimi byla stěžovatelka protokolárně seznámena již dne 15. 11. 2006. Právě k tomuto termínu, bylo realizováno právo stěžovatelky vyplývající z uvedeného ustanovení. Správce daně respektoval její právo vyjádřit se k výsledku zprávy o daňové kontrole a navrhnout doplnění výsledků kontroly. Za tímto účelem jí pak stanovil i přiměřenou lhůtu k vyjádření – do 1. 12. 2006, která byla posléze i prodloužena do 23. 12. 2006 a současně provedl i navrhovaný důkaz – svědeckou výpověď Ing. R. M., kterého se stěžovatelka o své vůli nezúčastnila. Pokud proto správce daně, po seznámení stěžovatelky s obsahem a výsledkem doplňujícího řízení, sdělil dne 7. 3. 2007 stěžovatelce, že neshledal důvodu k přehodnocení skutkových a právních závěrů obsažených ve zprávě projednané se stěžovatelkou dne 15. 11. 2006, nebylo zde již žádného důvodu k tomu, aby opakovaně umožnil stěžovatelce vyjadřovat se k výsledku uvedenému ve zprávě a ke způsobu jeho zjištění. Toto právo bylo stěžovatelkou využito dne 1. 12. 2006 a lhůta k doplnění uplynula dne 23. 12. 2006. Na uvedeném nemění nic ani poukaz stěžovatelky na to, že obdržela poštou zprávu o kontrole, která byla opatřena datem vyhotovení 22. 5. 2007 a pokud jde o délku provádění kontroly obsahovala údaj: „od 21. 6. 2005 do 22. 5.

2007“. Rozhodující je totiž v tomto směru obsah této zprávy o zjištěních (skutkové a právní závěry správce daně).

Nejvyšší správní soud jen dodává, že pokud se neliší skutková zjištění a jejich právní hodnocení popsaná ve zprávě o kontrole před realizací oprávnění daňového subjektu podle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků od skutkových zjištění a jejich právního hodnocení po doplnění řízení (provedení navrhovaných důkazů daňového subjektu při realizaci tohoto oprávnění), není zde žádného důvodu k tomu, aby správce daně umožnil daňovému subjektu realizovat toto oprávnění opakovaně. Opačný postup by byl v rozporu se zásadou ekonomie daňového řízení.

Krajský soud nepochybil, pokud v napadeném rozsudku dovedl, že správce daně zcela opodstatněně vyhodnotil soubor jednání stěžovatelky tak, že se stěžovatelka ve skutečnosti vyhýbá projednání zprávy a ukončení kontroly a že tedy ob stojí postup správce daně podle ust. § 16 odst. 8 poslední věty zákona o správě daní a poplatků.

Předně je třeba konstatovat, jak vyplývá již ze shora uvedeného, že v této věci byly ve skutečnosti výsledky daňové kontroly projednány. Bylo tomu tak dokonce opakovaně, a to ve dnech 15. 11. 2006 a dne 7. 3. 2007, což bylo zaznamenáno v příslušných protokolech o ústních jednáních. Oběma protokolárními záznamům je pak společné, že zástupce stěžovatelky – Ing S. vždy uvedl, že nesouhlasí s předmětem jednání. V případě protokolu ze dne 15. 11. 2006 šlo o *„seznámení s výsledky kontroly uvedenými ve zprávě a způsobu jeho zjištění ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků“*; v případě protokolu ze dne 7. 3. 2007 pak o *„seznámení s výsledky doplněného řízení, projednání, podepsání a předání zprávy o daňové kontrole dle § 16 odst. 8 téhož ZSDP“*, s nímž byl seznámen již dne 15. 11. 2006. Takový průběh jednání stěžovatelky před správcem daně ze dne 7. 3. 2007 lze nejen považovat za projednání zprávy o kontrole, ale i za odmítnutí převzetí zprávy o kontrole. Již tímto jednáním stěžovatelky, resp. jejího zástupce, tak byly v projednávané věci naplněny podmínky pro postup správce daně dle § 48 odst. 8 poslední věty zákona o správě daní a poplatků.

U stěžovatelky však byl dán i druhý, krajským soudem poukazovaný, případ opravňující správce daně k postupu dle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Bylo tomu tak proto, že se stěžovatelka bez udání důvodu nedostavila na předvolání ze dne 20. 4. 2007, č. j. 11060/07/303933/4002, ze dne 31. 5. 2007 k *„projednání a převzetí zprávy o kontrole“*, ačkoliv byla o možném postupu správce daně opakovaně poučena. Na uvedeném nic nemění ani žádost stěžovatelky ze dne 10. 5. 2007 o prodloužení lhůty a na ni navazující rozhodnutí správce daně ze dne 15. 5. 2007, č. j. 132290/07/303933/4002, jakož i opětovná žádost o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledku kontroly ze dne 31. 7. 2007. V tomto směru je rozhodné, že se stěžovatelka nedostavila k převzetí zprávy o kontrole ve vlastním navrhovaném termínu, když nejprve statutární zástupce opožděně telefonicky požádal v 9.00 hod o změnu termínu z 8.00 hod na 11.00 hod a posléze bez bližšího v 11.30 hod oznámil, že se - bez blíže specifikovaných technických důvodů - nedostaví vůbec (zástupce stěžovatelky správci daně neposkytl žádnou omluvu). Na uvedeném závěru o naplnění podmínek pro aplikaci § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků pak již nemohla ničeho změnit ani bezobsažná žádost stěžovatelky o *„prodloužení termínu k vyjádření ke zprávě o kontrole na den 31. 7. 2007“*, doručenou v den zmařeného jednání na podatelnu správce daně dne 31. 5. 2007.

pokračování

Nejvyšší správní soud konstatuje, že je věcí rozhodujícího správního orgánu, aby posoudil, který konkrétní úkon již naplňuje dikci ust. § 16 odst. 8 poslední věty zákona o správě daní a poplatků, zda tuto dikci naplňuje uvedený úkon sám o sobě, či několik na sebe navzájem navazujících úkonů, které ve svém souhrnu a důsledku nemají jiný následek, než faktickou nemožnost správce daně stanovit daňovému subjektu termín k „projednání a převzetí zprávy o kontrole“. Došel-li v projednávané věci krajský soud k závěru, že dikci citovaného ustanovení naplnilo několik různých na sebe navazujících a vzájemně podmíněných úkonů stěžovatelky (daňového subjektu), počínaje nepřevzetím zprávy dne 7. 3. 2007, následujíc řadou opakujících se žádostí o prodloužení lhůty k vyjádření se k výsledku zprávy o kontrole, podmíněných žádostí o odklad termínu projednání zprávy o kontrole, a zaniklým právem k vyjádření se k výsledku uvedenému ve zprávě a ke způsobu jeho zjištění, pak nelze tomuto závěru ničeho vytknout.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud zcela opodstatněně v projednávané věci stěžovatelky neshledal vytýkané porušení ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Je tomu tak proto, že u stěžovatelky byly naplněny oba důvody pro zaslání zprávy o kontrole správcem daně stěžovatelce poštou ve smyslu citovaného ustanovení (odmítnutí převzetí zprávy o kontrole, vyhýbání se převzetí a projednání zprávy o kontrole).

Zcela neopodstatněnou je i výtká stěžovatelky, že krajský soud posoudil nesprávně po právní stránce její žalobní námitku o nezákonné aplikaci ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků v souvislosti s hodnocením smlouvy mezi společností MIDORI a stěžovatelkou. Již krajský soud přílehlavě poukázal na to, že správce daně pochybil na straně č. 7 Zprávy o kontrole tím, pokud tuto smlouvu neosvědčil v důkazním řízení jako důkaz s poukazem na ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, a na místo toho uvedl poukaz na ust. § 2 odst. 7 téhož zákona, které však v projednávané věci nebylo ve skutečnosti vůbec aplikováno. Toto pochybení správce daně - prostý omyl při vyhotovení zprávy o daňové kontrole však nemá za následek nezákonnost platebního výměru, ani rozhodnutí žalovaného o odvolání stěžovatelky, jehož zákonnost byla předmětem posuzování krajským soudem.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 8. 2013, č. j. 29 Af 112/2010-136, není opodstatněná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu nevznikly žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 31. října 2013

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu