

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **JUDr. Sylva Rychtalíková, insolvenční správkyně GSMobile Group, a. s.,** se sídlem Veselská 699, Praha 9, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 5. 2005, č. j. FŘ-10676/13/04, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 6. 2009, č. j. 5 Ca 200/2005 - 141,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 5. 2005, č. j. FŘ-10676/13/04, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Prahu 9 dne 29. 9. 2003, č. j. 237037/03/009513/6349. Tímto dodatečným platebním výměrem byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2001 ve výši 8 000 710 Kč, a to z důvodu, že kupní smlouvy uzavřené dne 1. 10. 2001 mezi ním a společností GSMobil CZ Communication, s. r. o., (dále jen „GSMobil CZ“) na prodej movitého majetku a zásob byly ve skutečnosti zastřeným právním úkonem, přičemž zastírána byla kupní smlouva o prodeji podniku.

Městský soud v napadeném rozsudku uvedl, že neshledal žalobou tvrzená porušení procesních předpisů, neboť nedošlo k porušení zásady dvojinstančnosti řízení hodnocením důkazů žalovaným v odvolacím řízení; jednalo se totiž o důkazy, které měl k dispozici již finanční úřad. Vzhledem k tomu, že stěžovatel v odvolání namítal nesprávnost závěru správce daně a nárokoval nadměrný odpočet, vyžádal od něho žalovaný výzvou předložení dalších důkazních prostředků prokazujících oprávněnost jeho nároku. Soud neakceptoval žalobní tvrzení, že žalovaný neměl k dispozici žádné důkazní prostředky o zastřeném právním úkonu – prodeji podniku; žalovaný takto posoudil doklady předložené stěžovatelem. Námitku neposkytnutí možnosti k součinnosti v daňovém řízení soud odmítl s argumentací, že neumožnění součinnosti nelze spatřovat v tom, že žalovaný nereagoval na požadavek stěžovatele k provedení místního šetření za účelem ověření položek obsažených v kupní smlouvě a prokázání uskutečnění zdanitelného plnění. Místní šetření bylo u stěžovatele provedeno již správcem daně a navíc rozsah plnění byl doložen písemnými doklady. Správní orgán také nebyl povinen oznamovat stěžovateli, zda jím předložené důkazní prostředky jsou dostačující, ani nebyl povinen jej seznamovat se svými hodnotícími úvahami před vydáním rozhodnutí. Ve vztahu k úplnosti skutkových zjištění vycházel městský soud z povinnosti daňového subjektu prokázat svá tvrzení ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Městský soud poukázal na skutečnost, že stěžovatel k dodatečnému daňovému přiznání na daň z přidané hodnoty podanému za 4. čtvrtletí r. 2001 dne 1. 10. 2002 předložil dvě kupní smlouvy ze dne 1. 10. 2001: první na prodej movitého majetku v hodnotě 1 147 550 Kč, druhou na prodej zásob v hodnotě 57 272 391 Kč, včetně předávacích protokolů a faktur; na fakturách však byla uvedena jiná data zdanitelných plnění, než jaká byla uvedena ve smlouvách. Faktury proto nebyly osvědčeny jako důkaz. Zjištěné skutečnosti nebyly vyvráceny ani výpověďmi svědků, neboť jejich informace byly obecné a odpovídaly tomu, že nebyli účastníky smluvního vztahu. Oprávněnost nároku na daňový odpočet nebylo možno dovodit ani z daňové evidence, kterou byl stěžovatel povinen vést a jíž měl prokázat jaký majetek měl evidován ke dni registrace, k níž došlo až po uzavření smluv dne 3. 10. 2001. Za irelevantní označil soud čestné prohlášení B. J. ze dne 5. 8. 2004, že jí správcem daně po ukončení jednání dne 24. 9. 2003 nebyly sděleny žádné důvody vedoucí k závěru, že podle názoru správce daně byl skutečný stav zastřen stavem formálně právním. Prohlášení neobsahuje žádné nové skutečnosti, které by v řízení nebyly známy. O jednání byl sepsán protokol a jmenovaná byla v průběhu řízení vyslechnuta jako svědkyně. Městský soud dále nepovažoval za rozhodnou námitku, že působení shodných statutárních zástupců v obou společnostech bylo ukončeno 28. 11. 2001, neboť shoda statutárních zástupců nebyla pro posouzení zastřeného úkonu podstatná; podstatné bylo neprokázání existence tvrzeného zdanitelného plnění. K tomu městský soud dále doplnil, že společnost GSMobil CZ změnila následně název (SORRCOMP CZ, s. r. o.) i sídlo a nereagovala na výzvy správce daně, přičemž v rozhodném zdaňovacím období nepodala daňové přiznání a neuplatnila daň na výstupu; její registrace byla zrušena v r. 2002.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. Za nesprávný považuje názor soudu, že nedošlo k porušení zásady dvojinstančnosti řízení a že žalovaný poskytl stěžovateli možnost k uplatnění součinnosti v odvolacím řízení.

Ve vztahu k porušení zásady dvojinstančnosti připouští, že řízení před správním orgánem I. a II. stupně vycházelo z provedeného dokazování, ovšem základem rozhodování obou správních orgánů byla odlišná skutková zjištění. To, že žalovaný vycházel dílem nebo zčásti z důkazů provedených správním orgánem II. stupně, přitom stěžovatel nepovažuje za rozhodující.

Městský soud nesprávně právně posoudil, že stěžovateli byla poskytnuta možnost součinnosti v odvolacím řízení. Podle § 2 odst. 1 daňového řádu jsou správci daně povinni zachovávat práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a podle odst. 9 téhož ustanovení je právem a povinností všech daňových subjektů úzce spolupracovat se správcem daně při stanovení a vybrání daně; účelem je zájem na správném a úplném zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Z toho plyne, že je-li součinnost právem a povinností daňového subjektu, je odpovídající povinností správce daně tuto součinnost umožnit. Je-li účelem daňového řízení správné a úplné zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, musí činnost správce daně k tomuto cíli směřovat, nikoliv ji mařit tím, že stanoví daň vyšší, než měla být správně stanovena. Pokud je z postupu daňového subjektu zřejmé, že daň má být nižší, pak je povinností správce daně v průběhu řízení alespoň na žádost daňový subjekt informovat o tom, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv. Pokud tak správce daně nepostupuje, maří účel řízení. Stěžovatel si je vědom své důkazní povinnosti, ovšem pokud mu správce daně za situace, kdy je názoru, že daň má být vyšší, než tvrdí daňový subjekt, nesdělí, které skutečnosti má předběžně za prokázané a které nikoliv, pak svou důkazní povinnost nemůže úspěšně splnit, neboť subjektivně může být v dobré víře, že své povinnosti dostál. Pokud platí zásada volného hodnocení důkazů, není jiné cesty, aby byla zachována zásada spravedlivého procesu. Předběžné hodnocení bývá při řadě kontrol součástí neformální komunikace při předložení dokladů a daňovému subjektu je pak dostatečně zřejmé, co se po něm žádá. V případě sporném, jako je tento, vada postupu správce daně vedla ke zmaření účelu daňového řízení a tato vada měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Za obdobně vadný považuje stěžovatel postup žalovaného, který nereagoval na žádost stěžovatele ze dne 15. 12. 2004 o provedení místního šetření. Žalovaný sice není vázán důkazními návrhy, ale měl na nabídku spolupráce alespoň nějak reagovat, neboť jen tak by dostál povinnosti součinnosti s daňovým subjektem. Přitom při nevyužití nabídky stačilo sdělit, proč návrh akceptován nebude. I takové sdělení je důležité, neboť daňový subjekt z něho zjistí důvody, a tedy i to, zda jeho dosavadní důkazy jsou dostatečné, nebo, že jsou tu důkazy další, které by mohl např. vyvracet. Stěžovatel je názoru, že skutková podstata, z níž žalovaný vycházel, nemá oporu ve spisech, neboť její zjištění bylo neúplné a vydané rozhodnutí tak je nezákonné. Žalovaný měl dodatečný platební výměr pro porušení procesních předpisů zrušit a pokud tak neučinil, měl rozhodnutí žalovaného z těchto důvodů zrušit městský soud. Pokud tak neučinil, pochybil. Proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že kasační námitky jsou shodné s námitkami žalobními, a proto odkazuje na své vyjádření k žalobě. Dále je toho názoru, že kasační stížnost je spíše obecným výkladem základních zásad řízení. Žalovaný má za to, že se v odvolacím řízení řádně vypořádal se všemi odvolacími

námitkami a stejně tak soud posoudil správně námitky žalobní. Proto navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

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, věty první s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti vznáší kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze namítat nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Fakticky ovšem stěžovatel nenamítá nesprávnost hmotněprávního posouzení, nesprávnost výkladu hmotněprávního předpisu, ale to, že žalovaný daňovou povinnost stanovil nesprávně v důsledku nedostatečně zjištěného skutečného stavu věci a postupem odporujícím daňovému řádu. Namítá tak výhradně kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy *vady řízení, spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit (...).*

Jako první kasační námitku vznesl stěžovatel námitku porušení zásady dvojinstančnosti. Sice připouští možnost dokazování i v odvolacím řízení, ovšem poukazuje zejména na skutečnost, že žalovaný rozhodoval na základě odlišného skutkového zjištění, než finanční úřad. To však v odvolacím řízení není vyloučeno, ani nejde o nic mimořádného. Dvojinstančností daňového řízení se podrobně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. dubna 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, kde vyslovil: *„[d]oplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. (...) Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Tato zásada není absolutní a neznamená, že po druhém stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí. Odvoláním se daňový subjekt právě té změny dovolává, a pokud požaduje stanovení daně jiným způsobem, logicky z takového požadavku plyne i možnost odlišného věcného závěru. Také je třeba připomenout, že zásada dvojinstančnosti nese určitá omezení i daňovému subjektu. Je to řízení před správcem daně prvního stupně, které slouží ke zjištění skutečného stavu věci - k provedení dokazování či k určení pomůcek, není-li pro nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu možné daň stanovit dokazováním. Základem nalézání skutkového stavu, a tedy i určení způsobu stanovení daně, je vždy řízení před orgánem prvostupňovým. Je to také daňový subjekt, jehož aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně prvního stupně dopustil*

(k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005 - 74, zveřejněn pod č. 1302/07 Sb. NSS). Je tak vyloučeno, aby uspěl v odvolacím řízení daňový subjekt, který před správcem daně prvního stupně zůstal nečinným s tím, že s důkazy vyčká řízení odvolacího (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005 - 74, zveřejněno pod č. 1302/2007 Sb. NSS). Odvolací řízení je cestou k odstranění vad, jichž se dopustil správce daně prvního stupně, nelze do něj záměrně přenášet nalézací řízení.“

Přesto, že dané rozhodnutí řešilo složitější situaci změny způsobu stanovení daně (místo pomůcek dokazování), logicky spojené i se změnou zjištěného skutkového stavu, jeho závěry jsou jednoznačné i pro tento případ, v němž byla daň správcem daně stanovena dokazováním a v odvolacím řízení bylo toto dokazování doplňováno. Potřebu doplnění daňového řízení a provedení důkazů navržených v odvolání by ani nebylo možno řešit jinak, neboť daňový řád (na rozdíl od správního řádu) nezná možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci prvostupňovému orgánu k dalšímu řízení. Namítá-li tedy stěžovatel v kasační stížnosti, že žalovaný měl pro porušení procesních předpisů dodatečný platební výměr zrušit, nelze mu přisvědčit. Zrušením platebního výměru v odvolacím řízení daňové řízení končí a správce daně I. stupně není oprávněn v řízení pokračovat a vady odstranit. Zrušení platebního výměru je namístě jen tam, kde daňová povinnost prokazatelně nevznikla, nebo, pokud byla stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty. Doplnění dokazování v odvolacím daňovém řízení může, ať již k návrhu daňového subjektu nebo z vlastní iniciativy, provádět odvolací orgán postupem vyplývajícím z daňového řádu. Skutkový stav, z něhož odvolací orgán vychází při svém rozhodnutí, je stav zjištěný v průběhu celého daňového řízení, tedy jak před finančním úřadem, tak i v odvolacím řízení. Logickým důsledkem doplnění dokazování pak může být i odlišné posouzení věci v odvolacím rozhodnutí; stejně tak je ovšem možné, že doplnění dokazování vyústí ve shodný závěr o daňové povinnosti.

V žádném případě ovšem možnost doplnění dokazování v odvolacím řízení a možnost změny platebního (dodatečného platebního) výměru odvolacím orgánem neznamená, že se do odvolacího řízení přesouvá nalézací část řízení; vždy se bude jednat jen o doplnění dokazování nebo odstranění vad prvostupňového řízení. Je tak vyloučeno, aby daňový subjekt vyčkával s návrhy důkazů až na odvolací fázi daňového řízení. Již před správcem daně I. stupně je povinen plnit svou povinnost vyplývající z § 31 odst. 9 daňového řádu, podle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Základní zásady řízení logicky musí provázet celé daňové řízení, pokud v té které fázi je namístě jejich uplatnění. Podle § 2 odst. 1 daňového řádu při správě daně jednají správci daně v řízení o daních (dále jen "daňové řízení") v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Podle § 2 odst. 2 daňového řádu správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny

daňové příjmy. Podle § 2 odst. 9 daňového řádu je právem a povinností všech daňových subjektů úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Poukaz stěžovatele na tyto zásady je správný; podstatné pro posouzení důvodnosti jeho kasační stížnosti však je, zda tyto zásady v řízení byly či nebyly správcem daně a žalovaným respektovány.

K tomu je třeba zmínit podstatný průběh řízení právě se zdůrazněním postupů, v nichž se tyto zásady měly projevit. Stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání za 4. čtvrtletí r. 2001, v němž uplatnil nárok na nadměrný odpočet DPH ve výši 2 832 509 Kč. Finanční úřad jej výzvou ze dne 15. 11. 2002 vyzval k předložení záznamů prokazujících správnost údajů uvedených v dodatečném daňovém přiznání. Dne 28. 1. 2003 bylo v sídle stěžovatele provedeno místní šetření, při němž byla předložena záznamní evidence, která ovšem neodpovídala svými údaji požadavku správce daně. Další výzvou ze dne 18. 2. 2003 byl stěžovatel vyzván k prokázání rozhodných skutečností a předložení smluv. Stěžovatel na výzvu reagoval předložením dvou kupních smluv ze dne 1. 10. 2001, seznamů odkoupeného zboží a majetku a předávacího protokolu. Místní šetření bylo ukončeno protokolem z 24. 9. 2003, při němž zástupkyně stěžovatele B. J. byla seznámena s výsledkem šetření správce daně a s jeho posouzením obchodního případu. Dodatečný platební výměr byl vydán dne 29. 9. 2003, stěžovatel se k němu vyjádřil v rámci žádosti o sdělení důvodů k vydání dodatečného platebního výměru; na tuto žádost správce daně reagoval společně s odpovědí na další obdobnou žádost. V odvolání a jeho doplněních stěžovatel popsal obchodní případ s tím, že jeho tvrzení je doloženo smlouvami a jinými doklady, které lze doplnit výslechy svědků. Žalovanému rovněž předložil právní expertízy k problematice zastřeného právního úkonu a čestné prohlášení B. J. ze dne 5. 8. 2004, že jí sice při jednání dne 24. 9. 2003 správce daně sdělil, že podle jeho zjištění se jednalo o zastřený právní úkon a že zastírán byl prodej podniku, ale nebyly jí sděleny žádné konkrétní důvody či předloženy nějaké důkazní prostředky. Žalovaným byly v rámci odvolacího řízení vyslechnuti svědci ing. V. L., M. Š., J. K., Mgr. R. T., T.B., M. S. a B. J.; všechny výslechy se konaly za účasti zástupce stěžovatele. V průběhu odvolacího řízení zástupce stěžovatele písemně i při jednání žádal, aby byl seznámen se způsobem, jímž bude žalovaný hodnotit provedené důkazy. Písemně na tuto žádost reagoval žalovaný dne 22. 3. 2005, kdy mu sdělil, že takovou zákonnou povinnost nemá a že stěžovateli nic nebrání, aby do vydání rozhodnutí doplňoval návrhy důkazních prostředků. Z výzev správce daně, návrhů stěžovatele a provedení jím navržených důkazních prostředků žalovaným je zřejmé, že řízení probíhalo za součinnosti mezi daňovým subjektem a správcem daně.

Stěžovatel konkrétně nedostatek součinnosti spatřuje v tom, že žalovaný neakceptoval jeho návrh ze dne 15. 12. 2004 na provedení místního šetření. Tento návrh byl skutečně obsažen ve vyjádření stěžovatele, jímž reagoval na výzvu žalovaného. Tímto šetřením mělo být zjištěno podle vzorku dokladů, že nakoupené zásoby se staly předmětem dalšího prodeje, a tedy že přijaté zdanitelné plnění bylo použito k dosažení vlastních zdanitelných plnění. Žalovaný tomuto návrhu nevyhověl, což ve svém rozhodnutí zdůvodnil tím, že není povinen prokazovat skutečnosti, k nimž je povinen daňový subjekt. Lze přisvědčit závěru městského soudu, že navrženým místním šetřením měly být ověřeny skutečnosti, které stěžovatel mohl správci daně sám doložit a dále, že místní šetření bylo u stěžovatele provedeno správcem daně I. stupně. Porušení zásady součinnosti Nejvyšší správní soud neshledal ani v tom, že žalovaný stěžovateli písemně

nesdělil, že místní šetření neprovede. Pouze tato skutečnost nezpochybňuje výsledek daňového řízení; místní šetření bylo u stěžovatele provedeno v jiné fázi řízení a stěžovateli byla opakovaně dána možnost doložení tvrzených skutečností. Návrhem místního šetření také nenavrhoval prokázání skutečností, které by bylo možno zjistit pouze tímto způsobem. Ostatně z rozhodnutí žalovaného neplyne, že by pochyboval o převzetí zásob, pouze byl názoru, že zásoby byly převzaty stěžovatelem v rámci faktického prodeje podniku.

Stěžovatel dále nedostatek součinnosti ze strany žalovaného spatřuje v tom, že mu na jeho žádost nesdělil, jakým způsobem bude důkazy hodnotit. Tento požadavek byl vznesen v žádosti ze dne 11. 3. 2005 (žádost o sdělení, jak budou hodnoceny výpovědi svědků) a ze dne 8. 4. 2005 (žádost o vyhodnocení důkazních prostředků před ukončením řízení); stejně tak je výtka nesdělení těchto rozhodných skutečností zřejmá z předložení čestného prohlášení B. J..

Podle § 2 odst. 3 daňového řádu správce daně při rozhodování hodnotí důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Tato zásada se vztahuje k hodnocení důkazů při rozhodnutí. To však neznamená, že správce daně v průběhu řízení neprovádí určitá dílčí hodnocení, a to ve vztahu k závěru o tom, zda se určitý důkazní prostředek stal důkazem ve smyslu § 31 odst. 4 daňového řádu, či ve vztahu k závěru o tom, zda byly zjištěny všechny rozhodné skutečnosti ve smyslu odst. 2 téhož ustanovení. Pokud správce daně nepovažuje zjištění skutkového stavu za dostatečné, zpravidla vyzve daňový subjekt k prokázání tvrzených či dalších nezbytných skutečností. Tímto způsobem správce daně i žalovaný postupovali. V průběhu řízení byly opatřeny veškeré listinné důkazy, které byly k dispozici a byli vyslechnuti svědci, jejichž výpovědi ovšem podstatný vliv na výsledek řízení neměly. I zde lze přisvědčit městskému soudu, že žalovaný neporušil zásadu součinnosti. Povinnost prokazovat údaje uvedené v daňovém přiznání či tvrzené v průběhu řízení stíhá daňový subjekt ze zákona a je v jeho zájmu, aby návrhy poskytl uceleně a nevyčkával sdělení o dostatečnosti či nedostatečnosti dosavadních návrhů. Byť mezi správcem daně a daňovým subjektem probíhá určitá komunikace (a v daném případě probíhala i mimo konstatované výzvy a protokoly), není nedostatek reakce na stěžovatelovy označené výzvy porušením zákona; ostatně stěžovatel ani netvrdí, že by při znalosti hodnocení důkazů žalovaným doplnil nějaké další konkrétní návrhy, které by mohly vést k doplnění dokazování a mohly mít vliv na rozhodnutí.

Podle obsahu spisu byla pochybnost správce daně konkretizována vůči stěžovateli poprvé při projednání výsledků místního šetření; v protokole podepsaném B. J., tehdejší stěžovatelovou zástupkyní. V protokole je konstatováno, že obchodní případ je posuzován jako zastřený prodej podniku. Poukazoval-li stěžovatel na nezohlednění jejího čestného prohlášení žalovaným, je třeba uvést, že jmenovaná byla v daňovém řízení vyslechnuta jako svědkyně, a to později, než bylo stěžovatelem předloženo její čestné prohlášení. Zástupce stěžovatele byl při jejím výslechu přítomen a byla mu dána možnost svědkyni klást otázky. Stěžovatel tak měl možnost učinit cokoliv souvisejícího s tímto daňovým řízením předmětem výslechu. Ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu čestné prohlášení v příkladmém výčtu důkazních prostředků neuvádí, což ovšem neznamená, že není možné nabídnout takové prohlášení jako listinný důkazní prostředek. Ovšem takový listinný

důkazní prostředek nemá žádný význam tam, kde tato osoba byla slyšena jako svědek. Skutečnost, že správce daně posoudil obchodní případ podle § 2 odst. 7 daňového řádu, jako zastřený prodej podniku, byla následně potvrzena vydáním dodatečného platebního výměru a sdělením jeho důvodů. Vědomost stěžovatele o posouzení obchodního případu správcem daně a o důvodech doměření daně je zřejmá i z jeho aktivity v průběhu odvolacího řízení, při němž předkládal různá právní posouzení, jimiž chtěl tento závěr vyvrátit. Ani tato konkrétní stěžovatelova tvrzení o porušení zásady součinnosti Nejvyšší správní soud neakceptoval.

K cíli daňového řízení lze poukázat na § 1 odst. 2 daňového řádu, podle něhož se správou daně se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době. Tvrdí-li stěžovatel, že tento cíl v daňovém řízení nebyl naplněn, neboť v důsledku výše uvedených procesních pochybení daň nebyla stanovena správně, nelze mu přisvědčit. Nejvyšší správní soud pochybení tvrzená v kasační stížnosti neshledal a závěr o výši dani tak odpovídal způsobu, jakým v řízení stěžovatel unesl své důkazní břemeno.

Kasační stížnost proto byla podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty první před středníkem jako nedůvodná zamítnuta.

Stěžovatel podle § 60 odst. 2, § 120 s. ř. s. nemá právo na náhradu nákladů řízení; úspěšnému žalovanému náhrada nákladů nebyla přiznána, neboť mu náklady přesahující běžnou úřední činnost nevznikly.

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

V Brně dne 29. dubna 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu