

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUD. Miluše Doškové a soudců JUDr.Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **J. S.**, zastoupeného JUDr. Josefem Šťastným, advokátem se sídlem Ševčíkova 38, Horažďovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 9. 2010, č. j. 10 Af 45/2010 - 43,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou včas žalobce jako stěžovatel napadá shora označený rozsudek krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2010. č. j. 499/10-1100. Tím žalovaný zamítl odvolaní proti rozhodnutí Finančního úřadu v Blatné (dále též „správce daně“) ze dne 26. 8. 2009, č. j. 17403/09/106970306843, kterým byla stěžovateli za rok 2006 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši ve výši 143 424 Kč a současně sděleno penále ve výši 28 684 Kč. Důvodem doměření bylo zjištění, že stěžovatel v tomto zdaňovacím období uplatnil nedoložené výdaje za údržbu a seřizování strojů a za opravárenskou pohotovost.

Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že daňová kontrola u stěžovatele zahájená dne 21. 2. 2008 byla provedena v souladu s § 16 zákona č. 337/1992 Sb.,o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a skutečný stav byl v řízení řádně zjištěn. Krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce o nesprávném hodnocení důkazů, zejména výpovědi svědka P. S. a M. B. a shodně se žalovaným nepovažoval samotnou existenci faktur za dostatečný důkaz o uskutečnění fakturovaných prací, a to s přihlédnutím k jejich neprovázanosti se skladovou evidencí a evidencí jízd. Za nedůvodnou krajský soud označil i námitku o porušení stěžovatelových práv v průběhu řízení.

Stěžovatel proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), když namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a vady řízení.

Podstata nesouhlasu stěžovatele s napadeným rozsudkem krajského soudu i jemu předcházejícím rozhodnutím žalovaného spočívá v tom, že správce daně zahájil u stěžovatele dne 21. 2. 2008 kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 2006, a to aniž mu sdělil důvody a pochybnosti, které ho k této kontrole vedly. Tento postup odporuje nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Při projednání zprávy o daňové kontrole správce daně výslovně uvedl, že se jednalo o běžnou namátkovou kontrolu, takže nebyl předem dán žádný konkrétní důvod pro její zahájení.

Další výhradu uplatňuje stěžovatel ve vztahu k nevyslechnutí svědka M. B., který k jeho návrhu sice byl předvolán, nicméně řádně se omluvil a podruhé již předvolán správcem daně nebyl, ačkoliv na tomto výslechu stěžovatel trval. Tento výslech byl proveden teprve dne 12. 11. 2009, tj. až po vydání platebního výměru. Tato výpověď však nebyla nijak vyhodnocena, resp. stěžovatel s tímto vyhodnocením nebyl nijak seznámen. Pokud by stěžovatel s hodnocením této výpovědi seznámen byl, mohl navrhnout další důkazy; takto předpokládal, že je vše bylo řádně objasněno. Bylo proto porušeno jeho právo na dobrou správu a také čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, neboť neměl možnost se vyjádřit ke všem prováděným důkazům.

Stěžovatel se rovněž domnívá, že pokud jeho důvodem odmítnutí podpisu a převzetí zprávy o daňové kontrole bylo právě neprovedení výslechu předmětného svědka, bylo provedení tohoto výslechu faktickým uznáním, že k odmítnutí podepsání protokolu došlo důvodně. Stěžovatel proto dovozuje, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena.

Stěžovatel rovněž uvádí, že správce daně chybně odmítl jako nevěrohodnou svědeckou výpověď P. S. a současně nepochopil předloženou skladovou evidenci. Nebyl tak zjištěn skutečný stav věci. Pokud za této situace krajský soud zpochybnil věrohodnost svědka S. a poukazem na to, že pouze reprodukoval poznámky, namítá stěžovatel, že od roku 2006 do okamžiku provedení výslechu uběhly tři roky, takže není nic nezákonného v tom, že si svědek k výslechu donesl poznámky. Na jeho věrohodnosti pak nemůže nic změnit ani to, že neměl k dispozici jejich originál. Způsob hodnocení této výpovědi správcem daně je proto zcela zjevně účelový.

Nesprávné a nezákonné hodnocení důkazů spatřuje stěžovatel rovněž v neuznání předložených dokladů vystavených ing. F. včetně popisu prací. Správce daně tyto doklady nehodnotil a toliko konstatoval, že ani uvedení těchto příjmů v evidenci ing. F. ještě neznamená, že je přijal. Není rozhodné tvrzení správce daně, že u ing. F. v rozhodném období nemohly být v provozu dřevoobráběcí stroje, neboť tomu nenasvědčuje spotřeba elektrické energie - tu přeci mohl odebírat mimo elektroměr. Příjem od stěžovatele byl řádně evidován a bylo na správci daně, aby prokázal opak, tj. že stěžovatel nezaplatil a ing. F. peníze nepřijal.

Ze všech těchto důvodů měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit, ovšem neučinil tak. Krajský soud nesprávně posoudil vady daňového řízení a ve způsobu jeho vypořádání žalobních námitek stěžovatel spatřuje nesprávné posouzení právních otázek. Nakonec znovu zdůrazňuje i nesprávné posouzení právní otázky v již popsaném vyhodnocení zákonnosti daňové kontroly.

Proto stěžovatel navrhuje, aby byl napadený rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že argumentace stěžovatele pouze opakuje jeho tvrzení, uplatněná již v řízení před krajským soudem, a má za to, že je krajský soud dostatečně vyvrátil v odůvodnění napadeného rozsudku. K věrohodnosti výpovědi svědka P. S. žalovaný konstatuje, že tento svědek čerpal z přinesených poznámek a odpovídal výčtem inventárních čísel strojů, a to aniž na to byl správcem daně tázán. Proto byl tento důkazní prostředek shledán nevěrohodným, jelikož svědek nevypovídal o skutečnostech, které vnímal svými smysly. K výpovědi svědka B. žalovaný poukazuje na to, že nepřinesla žádné nové skutečnosti, které by ovlivnily výsledek provedené daňové kontroly. Není přitom rozhodné, že tento výslech byl proveden až po předání zprávy o daňové kontrole. Tomuto výslechu totiž byl přítomen stěžovatel i jeho zástupce a stěžovatel tedy nebyl zkrácen na právu klást otázky. Výsledek výpovědi nicméně pouze potvrdil výslech svědka P. F. a jednalo se tak o skutečnosti již prokázané. Práva stěžovatele proto tímto výslechem porušena být nemohla. Je pravdou, že s hodnocením svědecké výpovědi svědka B. nebyl stěžovatel samostatně seznámen, nicméně jelikož byl tomuto výslechu přítomen, byly mu známy odpovědi na položené dotazy a z nich mohl dovodit závěry, ze svědecké výpovědi plynoucí.

Žalovaný nesouhlasí rovněž s námitkou brojící proti způsobu hodnocení důkazů ve vztahu k ing. F. Uvádí, že již ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, jaké rozpory byly zjištěny a že stěžovatel nebyl schopen doložit doklady o zaplacení zpochybněných faktur od ing. F. Nemohlo se proto jednat o účelové hodnocení důkazů.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud poté, co zjistil, že kasační stížnost je přípustná a jsou splněny všechny podmínky řízení, přezkoumal v jejím rozsahu napadený rozsudek krajského soudu v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s).

Stěžovatel označil kasační důvody, zakotvené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a

b) s. ř. s., takže namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dále 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 zásadním způsobem porušen zákon.

Před konkrétním hodnocením důvodnosti kasačních námitek je třeba předeslat, že Nejvyšší správní soud již řešil obsahově obdobnou kasační stížnost téhož stěžovatele pod sp. zn. 2 Afs 77/2010. Předmětem obou řízení bylo doměření daně z příjmů, namísto zdaňovacího období roku 2006 tam bylo řešeno zdaňovací období roku 2005. Podkladem pro doměření daní byla táž daňová kontrola, skutkové a právní důvody v obou případech byly rovněž shodné, odlišnost spočívala pouze v jiných tvrzených výdajích v tom kterém zdaňovacím období. V důsledku toho je obdobné i posouzení důvodnosti kasačních námitek.

První uplatněná námitka se týká zahájení daňové kontroly stěžovatele bez sdělení konkrétních pochybností. K tomu ze správního spisu plyne, že dne 21. 2. 2008 byla Finančním úřadem v Blatné zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za roky 2004, 2005 a 2006 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. - 12. 2005 a 1. – 12. 2006. Z obsahu protokolu skutečně není zřejmé, že by správce daně stěžovateli sdělil konkrétní pochybnosti ve vztahu k jím předkládaným daňovým přiznáním. Stěžovatel tvrdí, že tento postup odporuje právnímu názoru Ústavního soudu, obsaženému v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 (in: http://nalus.usoud.cz).

V odůvodnění citovaného nálezu Ústavní soud skutečně – mimo jiné - vyslovil, že *„[j]edním z procesních oprávnění, jímž je správce daně v průběhu daňového řízení nadán, je i daňová kontrola. (...) Daňová kontrola je z tohoto pohledu specifická v tom, že "vyšetřovací" charakter daňového řízení je v ní výrazně posílen. Daňová kontrola proto představuje v rámci daňového řízení nejcitelnější zákonem aprobované narušení autonomní sféry jednotlivce. (...) Takové omezení, kromě toho, že musí být stanoveno zákonem, musí současně sledovat určitý cíl a být ve vztahu k tomuto cíli přiměřené. V podmínkách materiálního právního státu je proto nezbytné trvat na požadavku, aby takové omezení či narušení autonomní sféry jednotlivce mělo jasný a předem seznatelný důvod, legitimující použití takového omezení, a takový důvod musí spočívat v konkrétních skutečnostech. Jinak řečeno, v případě daňové kontroly nemůže být takovým důvodem obecně formulovaný zájem státu na výběru daní, který je účelem zákona o správě daní a poplatků, nýbrž musí zde existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována zřejmě svou daňovou povinnost nesplnil, nebo splnil, avšak v míře menší než by měl.“* Ústavní soud dále uvedl, že *„[v] případě daňového řízení to znamená, že použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, kdyby správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takříkajíc "na zkoušku". Vyloučení svévole zde má pak ještě jeden rozměr. V případě akceptace zcela volné úvahy správce daně o tom, zda zahájí daňovou kontrolu, by byl vlastně takový postup správce daně založen na "presumpci viny", resp. na předpokladu, že každý daňový subjekt svou daňovou povinnost zkrátil, a proto je možné - bez toho, že by zde existovalo*

konkrétní podezření správcem daně formulované - jeho daňovou povinnost přezkoumat a prověřit. Takový přístup by ovšem předpokládal, že daňovou kontrolu by měli správci daně provádět automaticky u všech daňových subjektů. Prvek libovůle a nahodilosti by byl v takovém případě dán i výběrem subjektů, u nichž je daňová kontrola prováděna, není-li a nemusela-li by být odůvodněna existencí konkrétního podezření."

Shodně jako v rozsudku ze dne 11. 1. 2011, č. j. 2 Afs 77/2010 - 89, i zde Nejvyšší správní soud odkazuje na právní názor vyjádřený zejména v rozsudku sp. zn. 2 Aps 2/2009, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS, podle něhož setrvalou a vnitřně nerozpornou judikaturu Ústavního soudu nelze vnímat jako naroveň postavenou právním předpisům (zákonům), nýbrž jako závazná interpretační vodítka při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, to však pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech. Těmi mohou být výjimečné případy, a to např. pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevypořádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takovéhoto rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrno, že k tomuto nevypořádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí anebo by došlo k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil.

Lze tak učinit dílčí závěr, že krajský soud i Nejvyšší správní soud nemusí mechanicky převzít právní názor obsažený v citovaném nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07; to však pouze za naplnění některé ze shora naznačených podmínek. Jinak řečeno, obecné soudy nesmí opomenout ústavní dimenzi věci a relevantní ústavněprávní výklady Ústavního soudu a musí nabídnout opodstatněné a důkladně vysvětlené důvody, proč se od právního názoru Ústavního soudu odchýlily. Při tom jsou vedeny úvahou, prezentovanou již v rozsudku sp. zn. 2 Afs 79/2008 (www.nssoud.cz), podle níž „*z ústavních norem plyne toliko cíl a nikoliv nutně i jediná cesta k tomuto cíli vedoucí. Jinak řečeno, úkolem Ústavního soudu v rovině ústavního pořádku je garantovat, aby v těchto případech nedocházelo k jevu označovanému jako denegatio iustitiae; úkolem správních soudů je pak podrobně vyargumentovat, které z možných řešení soudní ochrany je nejen ústavně konformní, nýbrž také nejefektivnější a nejracionálnější.*"

Ústavní mantinely postupu orgánů veřejné moci v rámci daňového řízení nalezly odraz v bohaté rozhodovací praxi Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, týkající se institutu daňové kontroly. V tomto směru je třeba vycházet ze skutečnosti, že daňová kontrola je institutem upraveným v části první daňového řádu, tedy institutem obecným, který může najít svého uplatnění v různých fázích daňového řízení. Z ustálené rozhodovací praxe soudů přitom plyne, že daňová kontrola není samostatným řízením, ani samostatnou fází daňového řízení (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, www.nalus.usoud.cz, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004, in: č. 735/2006 Sb. NSS). Jedná se o úkon správce daně, resp. soubor úkonů, jímž dle § 16 odst. 1 daňového řádu „*pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly*

nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona." Tímto účelem je podle § 2 odst. 2 daňového řádu „*stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy*".

Kontrola je ukončena sepsáním a podepsáním zprávy, tedy souboru relevantních poznatků, které vyplynuly z daňové kontroly. Tato zpráva není rozhodnutím, na jejím základě ještě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznávána práva ve smyslu § 32 daňového řádu. Zpráva je pouhým podkladem pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení. „*Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím*" (viz citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 144/2004, v němž byl převzat právní názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02). Pro úplnost lze dodat, že dle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu se správou daně rozumí mj. právo kontrolovat splnění daňových povinností ve stanovené výši a době.

Tento výklad pojmu daňové kontroly je plně v souladu s obecným významem termínu kontroly. Ten v teorii správního práva označuje postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuelně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy. Pojmovými znaky takových kontrol bývá možnost zahájení na základě podnětu či *ex officio*, zákonem upravený postup zahájení, regulace práv a povinností kontrolujících pracovníků i kontrolovaných subjektů, stanovení sankcí pro porušení takových povinností, oprávnění kontrolovaného subjektu podat námitky proti kontrole apod. Takový charakter vykazuje celá řada institutů, jež zvláštní předpisy správního práva označují jako kontrolu, např. kontrola prováděná Českou obchodní inspekcí, Státní zemědělskou a potravinářskou inspekcí aj. Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba *a priori* nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti (podobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2009, sp. zn. 8 Afs 46/2009 (www.nssoud.cz).

Daňová kontrola se nijak nevymyká takto chápanému pojmu kontroly. Jde o institut s mimořádně podstatným preventivním významem, což ostatně naznačuje i úmysl zákonodárce zachycený v důvodové zprávě k daňovému řádu (tisk č. 691, ČNR 1990 - 1992, www.psp.cz). Podle ní „*nedílnou součástí správy daní je daňová kontrola, jejímž cílem je na místě ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Jde o jeden z rozhodujících právních institutů k dosažení cíle řízení a k omezení daňových úniků.*" Samotný zákonodárce tak poukazuje na podstatu institutu, kterou spatřuje v preventivním přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem.

Právě existence konkrétních pochybností je jednou ze skutečností, která odlišuje daňovou kontrolu od vytýkacího řízení dle ustanovení § 43 daňového řádu. Existence konkrétních pochybností o správnosti či pravdivosti daňového přiznání a jejich sdělení daňovému subjektu jsou pojmově spjaty právě s vytýkacím řízením. Nejvyšší správní soud v tomto směru poukazuje v kontextu systematického výkladu daňového řádu na právní závěry vyslovené v disentním stanovisku k citovanému nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, podle kterého „*oba instituty přitom slouží zcela odlišnému účelu, což se nutně projevuje také v předpokladech pro jejich použití a v náležitostech kladených na procesní*

úkon správce daně, jimiž se postup podle obou ustanovení začíná. Daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti; může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně, či nikoliv. Na situaci, kdy takové pochybnosti vyvstanou, nedopadá § 16 odst. 1, ale § 43 odst. 1 daňového řádu, v němž je upraveno vytýkací řízení. (...) Vzhledem k tomu, že zákonným předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správnosti stanovení daně, nelze po správci daně ani požadovat, aby v protokolu o zahájení daňové kontroly jakékoliv pochybnosti uváděl. Většinový názor tím, že existenci "podezření" a jeho sdělení v protokolu o zahájení daňové kontroly vyžaduje, přisuzuje daňové kontrole funkci vytýkacího řízení, a v konečném důsledku tak podstatně - v rozporu s jejím účelem - omezuje prostor pro uplatnění daňové kontroly.“

Nejvyšší správní soud připomíná, že legitimním cílem, sledovaným v rámci daňové kontroly, je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden zjevným a zcela legitimním úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Naplnění hlediska potřebnosti Nejvyšší správní soud shledal v tom, že v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt v rámci daňové kontroly disponuje, a jejich reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním řízení správním. Zde Nejvyšší správní soud opět odkazuje na svoji bohatou judikaturu, kterou definoval přísné standardy kladené na ochranu práv daňových subjektů v rámci daňové kontroly, včetně možnosti bránit se této kontrole již v jejím průběhu cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, rozsudek ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 32/2005 - 44, rozsudek ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92, nebo rozsudek ze dne 14. 3. 2007, č. j. 2 Aps 3/2006 - 53, www.nssoud.cz).

Odlišnost od věci posuzované Ústavním soudem shledaná ve věci sp. zn. 2 Afs 77/2010 se týká i nyní posuzovaného případu. K zahájení daňové kontroly došlo dne 21. 2. 2008, kontrolovaným obdobím byl rok 2006. Po zahájení kontroly v ní bylo řádně pokračováno a stěžovatel byl vyzván k doložení zcela konkrétních skutečností. Kontrola tedy nebyla zahájena pod tlakem prekluzivní lhůty a z ničeho nelze ani dovodit, že by byla nástrojem šikany vůči stěžovateli.

Nejvyšší správní soud proto i zde dospívá k dílčímu závěru, že samotná a zcela obecná námitka stěžovatele, že daňová kontrola u něj byla zahájena svévolně, nemůže uspět. Především proto, že nelze vyloučit provádění tzv. namátkových daňových kontrol, které samy o sobě nejsou protizákonné. Lze ostatně uvést, že tento právní názor obsažený v citovaném rozsudku sp. zn. 2 Aps 2/2009 akceptoval rovněž Ústavní soud, který usnesením sp. zn. I. ÚS 378/10 odmítl jako zjevně neopodstatněnou ústavní stížnost, proti tomuto rozsudku brojící, když výslovně uvedl, že „*neexistence těchto pochybností sama o sobě*

legitimitu daňové kontroly nezpochybňuje“. Tuto první stížnostní námitku, týkající se údajné svévolnosti zahájení daňové kontroly u stěžovatele, proto Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

Druhá uplatněná námitka se vztahuje k výslechu svědka M. B. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že tento svědek byl vyslechnut až v odvolacím řízení a jeho výpověď nebyla nijak vyhodnocena.

Zde lze odkázat např. na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, podle něhož je odvolací orgán v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně. Provedení těchto úkonů může též uložit správci daně I. stupně nebo je může provést k jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně .

Pokud v nyní projednávaném případě správce daně neprovedl výslech svědka M. B., ačkoliv na něm stěžovatel trval (byť stěžovatel sám přiznává, že ho správce daně vyslechnout chtěl, nicméně svědek se z výslechu omluvil), postupoval žalovaný jako odvolací orgán plně v souladu s § 50 odst. 3 daňového řádu. Výslech tohoto svědka totiž uložil Finančnímu úřadu v Blatné, který jej dne 12. 11. 2009 také provedl. Jak přitom plyne z příslušného protokolu o ústním jednání, výslechu tohoto svědka byl přítomen stěžovatel i se svým zástupcem, který svědkovi kladl otázky. Je tak nezpochybnitelné, že stěžovatel znal celý obsah výpovědi tohoto svědka a mohl sám zvážit, jaké další případné důkazní návrhy vznese. Jeho právo, zakotvené v čl. 38 odst. 2 Listiny, proto nemohlo být postupem správce daně ani žalovaného nijak porušeno. To soud konstatuje, ačkoliv si je vědom i toho, že citované základní právo se vztahuje na řízení soudní a nikoliv správní a nelze je proto přímo aplikovat na tento případ. Ani tato stížnostní námitka proto není důvodná.

Ze stejného důvodu nemůže soud přisvědčit ani námitce ohledně neukončení daňové kontroly z důvodu odmítnutí podpisu příslušného protokolu stěžovatelem. Jak totiž plyne z obsahu správního spisu, zpráva o provedené daňové kontrole byla se stěžovatelem dne 18. 8. 2009 řádně projednána, dne 20. 8. 2009 byla doručena jeho zástupci a nelze proto tvrdit, že s ní stěžovatel nebyl seznámen. Z této zprávy je rovněž patrno, že stěžovatel byl řádně poučen o tom, že bezdůvodné odepření podpisu je pro platnost uvedených zjištění bezvýznamné (§ 16 odst. 8 daňového řádu). Ani tato námitka proto není důvodná.

Další námitka se týká označení svědecké výpovědi P. S. jako nevěrohodné. Svědek zejména uvedl, že ing. F. v roce 2006 pro stěžovatele vyráběl určité výrobky, které přivážel buď sám nebo si pro ně s otcem jezdili. Za účelem opravy strojů přijížděl tak 10x za měsíc. K dotazu správce daně na konkrétní opravy, svědek citoval přehled strojů s inventárními čísly. Žalovaný k této výpovědi v rozhodnutí uvedl, že seznam byl napsán na kopii písemnosti zaslané správci daně a svědek tvrdil, že si poznámky učinil sám na základě

záznamů ve svých diářích, které však ani k výzvě nepředložil. Vzhledem k tomu, že jinak jeho odpovědi s ohledem na časový odstup postrádaly přesnost, správce daně těmto údajům neuvěřil. Svědek neměl povědomost o žádných dokladech prokazujících množství předávaného materiálu a ani nepotvrzoval převzetí zpracovaných výrobků. Nebyl schopen přesněji uvést okolnosti ani způsob přepravy materiálu a počet jízd a tyto skutečnosti pouze odhadoval. Pochybnosti byly prohloubeny i nedostatečnou skladovou evidencí. Žalovaný rovněž vycházel ze zjištění, že v knize jízd ing. F. nebyly v rozhodném období evidovány jízdy do sídla stěžovatele, ani nebyly nalezeny doklady o tom, že nakupoval materiál či spotřeboval elektrickou energii, což by nutně musel, pokud by fakturované práce skutečně vykonal.

Z uvedeného je zřejmé, že se žalovaný s výpovědí svědka P. S. vypořádal v rámci volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu), přičemž ji hodnotil v kontextu ostatních důkazních prostředků. Ani v tomto směru proto soud u žalovaného nezjistil protizákonnost či vady řízení; jeho hodnocení logicky vyústilo ze souhrnu zjištěných skutečností. Je pravdou, že i z výpovědi svědka B. vyplynulo, že ing. F. prováděl opravy strojů v dílně stěžovatele. Tomu odpovídá, že správce daně akceptoval jako daňově účinné náklady částky 15 4000 Kč měsíčně, jako odpovídající smluvnímu ujednání.

Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěry krajského soudu i v otázce posouzení relevance dokladů vystavených ing. F., neboť samy o sobě neprokazují provedení prací a tvrzených plateb. I tyto doklady je třeba hodnotit v souhrnu s ostatními zjištěními a žalovaný tak učinil.

Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů lze výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečíst, jen pokud je jejich výše poplatníkem prokázána. Důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu tak bylo na stěžovateli. Žalovaný i krajský soud dospěli k závěru, že stěžovatel své důkazní břemeno neunesl a konkrétně poukázali na skutečnosti stěžovatelovo tvrzení zpochybňující či vyvracející. V tomto hodnocení rovněž Nejvyšší správní soud neshledal pochybení.

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

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 10. února 2011

JUDr. Miluše Došková

předsedkyně senátu