

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové 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 44/2010 - 47,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl stěžovatelovu žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2010. č. j. 497/10-1100.

[2] Citovaným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Blatné (dále též „správce daně“) ze dne 26. 8. 2009, č. j. 17402/09/106970306843, kterým byla stěžovateli za rok 2005 dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 168 512 Kč, a to tak, že tato daň byla stanovena ve výši 132 864 Kč. V ostatním zůstal platební výměr nezměněn.

II. Obsah kasační stížnosti

[3] 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.

[4] 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 2005, 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.

[5] 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. Pokud by prý stěžovatel s hodnocením této výpovědi seznámen byl, mohl navrhnout další důkazy. 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.

[6] 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.

[7] 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. 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.

[8] Nesprávné a nezákonné hodnocení důkazů spatřuje stěžovatel rovněž v tom, že předložil doklady vystavené ing. F. a dále popis prací, které jmenovaný vyúčtoval. Správce daně však prý tyto doklady nehodnotil a toliko konstatoval, že ani uvedení těchto příjmů v evidenci ing. F. ještě neznamená, že je přijal. V tomto případě je však na správci daně, aby prokázal opak, tj. že stěžovatel nezaplatil a ing. F. peníze nepřijal.

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

III. Vyjádření žalovaného

[10] Žalovaný ve vyjádření 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 svědka 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.

[11] 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.

[12] 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.

[13] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV. Argumentace soudu

[14] 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 a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[15] 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. V nyní projednávané věci nicméně směřují jednotlivé uplatněné námitky současně jak do oblasti zákonnosti rozhodování krajského soudu, tak také do postupu finančních orgánů, takže je racionální o nich pojednat souhrnně.

[16] 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).

[17] 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.*"

[18] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí (viz také rozsudek sp. zn. 2 Aps 2/2009, in: č. 2000/2010 Sb. NSS), že 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.

[19] 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.*"

[20] 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“*.

[21] 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.

[22] 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).

[23] 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.

[24] 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.“*

[25] Rovněž v nyní rozhodované věci je zcela zřejmá odlišnost obou zmiňovaných právních institutů: daňové kontroly a vytýkacího řízení. Jestliže totiž skutečně k zahájení daňové kontroly došlo dne 21. 2. 2008 za situace, kdy správce daně nezformuloval konkrétní pochybnosti, které ho k této kontrole vedly, byl stěžovatel následně (12. 5. 2008) správcem daně vyzván k prokázání zcela konkrétních a velmi podrobných skutečností uvedených v daňovém přiznání. V této fázi daňového řízení tedy již pochybnosti správce daně byly stěžovateli zřejmé. Bezprostředně následovala poměrně intenzivní komunikace se stěžovatelem včetně jeho podávání vysvětlení. Dne 22. 7. 2008 pak správce daně výzvou k odstranění pochybností (č. j. 17113/08/106970/6843) zahájil dle ustanovení § 43 daňového řádu vytýkací řízení. Z obsahu správního spisu je proto zřejmé, že postup správce daně vůči stěžovateli byl logický, plynulý, bez zbytečných průtahů a rozhodně nikoliv svévolný.

[26] 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).

[27] Jinak řečeno, jakkoliv Nejvyšší správní soud plně respektuje precedenční povahu judikatury Ústavního soudu, nelze toto respektování zaměňovat s mechanickým

přebíráním jeho právních názorů. Takto nazíráno je z obsahu citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 patrno, že se v něm Ústavní soud vůbec nevypořádal právě s citovanou judikaturou zdejšího soudu, který vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly: možnost podat námitky a povinnost správce daně rozhodnout o nich v určité lhůtě; obrana proti daňové kontrole jako proti nezákonnému zásahu a z toho plynoucí možnost správního soudu vyslovit zákaz pokračovat v porušování práva daňového subjektu (§ 87 odst. 2 s. ř. s.), tj. fakticky zakázat pokračovat v daňové kontrole, a přikázat obnovit stav před zásahem (např. stanovit povinnost vrátit zabavené účetnictví či jiné dokumenty); neúčinnost zahájení daňové kontroly, pokud byla zahájena toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly.

[28] Zdejší soud tedy plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu. Pouze se domnívá, že ke stejnému cíli lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu, a za situace, kdy v něm Ústavní soud explicitně nevyvrátil, že k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv dostatečně neslouží prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, nastává situace popsaná shora: citovaný nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrno, že by tak činil záměrně. Za této situace se Nejvyšší správní soud domnívá, že se může od předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit.

[29] Nejvyšší správní soud proto dospívá k dílčímu závěru, že samotná a zcela obecná námitka stěžovatele, že daňová kontrola u něj byla zahájena svévolně, nemůže uspět. Především proto, že – jak plyne ze shora provedené argumentace – 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 soud neshledal důvodnou.

[30] 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.

[31] K tomu soud uvádí, že podle ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně.

[32] 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 citovaným ustanovením 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 jak stěžovatel, tak též jeho zástupce ing. L. M., který svědkovi kladl otázky. Je

tak nezpochybnitelné, že stěžovatel znal celý obsah výpovědi předmětného 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 dobře vědom i toho, že citované základní právo se vztahuje na řízení soudní a nikoliv správní a nelze je proto přímo aplikovat na tento případ.

[33] Není ostatně ani zcela zřejmé, jaké samostatné vyhodnocení svědka B. si vlastně stěžovatel v odvolacím řízení představoval. V odůvodnění svého rozhodnutí ze dne 15. 3. 2010 se totiž žalovaný s obsahem výpovědi svědka B. vypořádal, když konstatoval, že se tento svědek vyjadřoval pouze ke skutečnostem souvisejícím s opravami strojů, které však nebyly předmětem kontrolního zjištění v tomto zdaňovacím období. Rovněž krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku správně uvedl, že ke zkrácení práv stěžovatele neprojednáním této svědecké výpovědi v daném případě nemohlo dojít a že z ní neplynuly žádné nové či relevantní skutečnosti. Ani tato stížnostní námitka proto není důvodná.

[34] 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.

[35] Další námitka se týká odmítnutí svědecké výpovědi P. S. z důvodu její nevěrohodnosti. K tomu soud uvádí, že tento výslech proběhl před správcem daně dne 25. 2. 2009. Žalovaný k němu v odůvodnění citovaného rozhodnutí uvedl, že svědek nesdělil žádné údaje ke spolupráci stěžovatele a ing. V. F. ve zdaňovacím období roku 2005, které by mohly mít vliv na závěry správce daně učiněné na základě předchozích zjištění. Skladovou evidenci správce daně neosvědčil jako důkaz fakturace služeb ing. F., neboť ji shledal neprůkaznou a rozporuplnou. Svědek P. S. vypověděl, že ing. F. neviděl provádět výrobu a ani nevěděl, zda tuto výrobu pro ing. F. nevykonával jiný dodavatel. 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. Závěry o nevěrohodnosti této svědecké výpovědi učinil správce daně ve vztahu k jednotlivým opravám strojů údajně prováděným ing. F., což se však již netýkalo období roku 2005.

[36] Z uvedeného je zřejmé, že žalovaný a priori neodmítl celou svědeckou výpověď P. S. jako nevěrohodnou, nýbrž že se s ní vypořádal v rámci volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu). Ani v tomto směru proto soud u žalovaného nezjistil protizákonnost či vady řízení. Z obsahu jeho rozhodnutí je totiž zřejmé, že výpověď svědka P. S. byla hodnocena v kontextu s ostatními provedenými důkazy a že toto hodnocení je přesvědčivé a argumentačně podložené. Pokud proto za této situace krajský soud konstatoval, že účelem svědecké výpovědi P. S. mělo být odstranění pochybností správce daně ohledně zdanitelných plnění poskytnutých ing. F., přičemž však tento svědek v podstatě pouze reprodukoval obsah svých poznámek (údajně získaných z diáře, který však nemůže předložit), je učiněný závěr krajského soudu o existujících reálných pochybnostech o ovlivnění tohoto svědka před provedenou výpovědí zcela logický. Pokud

tedy finanční orgány a ani krajský soud v rámci celkové důkazní situace tuto výpověď svědka P. S. nezohlednily, postupovaly zákonným způsobem. Tento rámec by porušily tehdy, pakliže by předmětnou svědeckou výpověď zcela opomenuly, tj. nikterak by se s ní nevypořádaly. To se však v daném případě nestalo, když žalovaný i krajský soud podrobně vyložili, z jakých důvodů z této výpovědi nevycházeli. Ani tato námitka proto není důvodná.

[37] Podobný závěr činí soud k poslední uplatněné námitce, tj. k údajně nezákonnému hodnocení dokladů, vystavených ing. F., a popisem vyúčtovaných prací. I v tomto případě se totiž jedná výhradně o otázku volného hodnocení důkazů, v němž zdejší soud neshledal ze strany finančních orgánů žádné pochybení. Jak ostatně poukázal již krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku, samotné (údajné) proplacení dvou blíže specifikovaných faktur (č. 27/05 a 29/05) v hotovosti ještě neprokazuje, že se zdanitelné plnění uskutečnilo. V tomto směru stěžovatel neprokázal, jaké zboží od ing. F. převzal a jaký materiál a v jakém množství mu naopak předal. Bylo poukázáno na rozpory v pohybu zboží ve skladové evidenci a na rozpory v knihách jízd stěžovatele a ing. F. Stěžovatel předložil dvě verze pokladního deníku, přičemž se s evidencí ing. F. shoduje pouze verze novější, nicméně u těchto dokladů chybí podpis ing. F. V podrobnostech soud odkazuje na podrobné závěry daňové kontroly, které se stěžovateli nepodařilo zpochybnit. Z těchto závěrů, následně převzatých i žalovaným a krajským soudem, totiž plyne, že v účetnictví stěžovatele nebyl zjištěn žádný doklad, který by potvrzoval, že úhrada označených faktur byla skutečně provedena a rozpor byl shledán rovněž mezi údaji obsaženými v peněžním deníku ing. F. a podkladů dodaných stěžovatelem („průběžný stav účtu“, skladová evidence). V těchto fakturách ostatně nebyl ani uveden rozsah prací, které měly být vykonány.

[38] Za těchto okolností správce daně dospěl ke správnému a podrobně vysvětlenému závěru, že stěžovatel neunesl svoje důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 daňového řádu), poukázal na zřejmé a zcela konkrétní rozpory a v průběhu i výsledku daňového řízení a na tomto základě neuznal některé stěžovatelem uplatněné daňové náklady. V jeho postupu ani rozhodnutí proto zdejší soud neshledal pochybení, namítané stěžovatelem. Ani tato námitka tak není důvodná.

[39] 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.

[40] 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 11. ledna 2011

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu