

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **R. Č.**, zastoupen JUDr. Pavlem Kačírkem, advokátem se sídlem Zenklova 230/66, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 9. 2010, č. j. 6 Ca 206/2007 – 56,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce R. Č. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 9. 2010, č. j. 6 Ca 206/2007 - 56, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Městský soud v Praze (dále také „městský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 29. 9. 2010, č. j. 6 Ca 206/2007 – 56, zamítl žalobu, kterou se žalobce domáhal zrušení osmnácti rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 8. 6. 2007, č. j. 9624/07-1300-105378, č. j. 9623/07-1300-105378, č. j. 9622/07-1300-105378, č. j. 9608/07-1300-105378, č. j. 9611/07-1300-105378, č. j. 9609/07-1300-105378, č. j. 9620/07-1300-105378, č. j. 9619/07-1300-105378, č. j. 9621/07-1300-105378, č. j. 9618/07-1300-105378, č. j. 9617/07-1300-105378, č. j. 9612/07-1300-105378, č. j. 9626/07-1300-105378, č. j. 9613/07-1300-105378, č. j. 9625/07-1300-105378, č. j. 9614/07-1300-105378, č. j. 9615/07-1300-105378 a č. j. 9616/07-1300-105378, kterými byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen až prosinec 2002 a leden až listopad 2003. Městský soud při rozhodování vyšel z toho, že v daném případě finanční úřad poprvé sepsal a projednal zprávu o kontrole dne 18. 1. 2006,

poté na základě vyjádření žalobce ze dne 30. 1. 2006, ve kterém žalobce navrhl doplnění dokazování, pokračoval v daňové kontrole, kterou ukončil sepsáním a projednáním zprávy dne 20. 6. 2006. Před tímto projednáním se žalobce vyjadřoval k průběhu a výsledku kontroly opakovaně. Správce daně tedy dostatečně respektoval právo žalobce vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku, který byl pak uveden ve zprávě, a ke způsobu jeho zjištění. Daňová kontrola byla řádně projednána a ukončena, i když správce daně již nepromítl poslední vyjádření žalobce ze dne 13. 7. 2006 do zprávy o kontrole. Tato skutečnost neznamená porušení práva žalobce vyjádřit se k výsledkům kontroly, neboť toto právo mu přísluší před ukončením daňové kontroly a v daném případě toto právo také využil. Vyjádření ze dne 13. 7. 2006 představuje námitky proti posouzení zjištěného stavu věci správcem daně a správní soud v něm neshledal návrh na doplnění dokazování. Nelze považovat za nezákonné, jestliže je hodnocení výpovědí svědků vypracováno samostatně a ke zprávě o kontrole je připojeno jako její příloha. Žalobce sice předložil doklady, na základě kterých uplatňoval nárok na odpočet, ale při daňové kontrole ani k výzvám správního orgánu nepředložil takové důkazy, které by prokázaly správnost údajů na fakturách. Ani z výpovědí jím navržených svědků nelze dovodit, že materiál dodávala společnost M.P.ELEKTA. Jestliže tvrzený zmocněnec Filípek měl jednat jménem uvedené společnosti, bylo na žalobci, aby toto tvrzení prokázal. Správní soud se neztotožnil s názorem žalobce, že z výpovědí statutárních zástupců společnosti M.P.ELEKTA a svědkyně Matysové žalovaný vyvodil nesprávné závěry. Tito svědci jednoznačně uvedli, že předložené faktury nebyly vystaveny společností M.P.ELEKTA a jejich výpovědi ani nepotvrzují, že uvedená společnost poskytovala žalobci plnění, na jehož základě uplatnil žalobce nárok na odpočet. Žalobce neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet a žalovaný hodnotil shromážděné důkazy v souladu s § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 7. 2006 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Městský soud neshledal důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného, a žalobu proto jako nedůvodnou zamítl.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalobce jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou výslovně opřel o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel namítl, že městský soud nevyhodnotil správně žalobní námitku nezákonnosti daňové kontroly, opřenou o argument, že daňová kontrola nebyla a ani nemohla být řádně ukončena a projednána. Správce daně nijak nezareagoval na jeho vyjádření ze dne 13. 7. 2006, ačkoliv předání takovéhoto vyjádření bylo řádně sjednáno při předání kontrolní zprávy a následně stvrzeno jakýmsi samostatným rozhodnutím ze dne 30. 6. 2006. Správce daně následně „ukončil“ daňovou kontrolu „kontumačním“ způsobem, který mu byl avizován sdělením ze dne 17. 7. 2006, v němž mu pouze oznámil, že bere na vědomí jeho vyjádření a konstatuje, že považuje kontrolu za projednanou a ukončenou dnem 13. 7. 2006. Městský soud výslovně potvrdil, že se uvedenou námitkou „zabýval jako první“, a to přesto, že tato námitka byla formulována ve všech odvoláních. Tuto námitku měl tedy žalovaný řešit v rámci rozhodování o odvolání, a pokud tak neučinil, jeho rozhodnutí měla být hodnocena jako nepřezkoumatelná. Vadný předpoklad řádného projednání kontrolní zprávy a řádného ukončení daňové kontroly tak zcela znemožnil využití zákonných prostředků obrany před nezákonnou kontrolou a rovněž v tomto rozsahu se správní soud měl uvedenými námitkami zabývat. Městský soud se také

dostatečně nevypořádal s žalobní námitkou, že v daňovém řízení byla porušena práva daňového subjektu formulovaná v ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Správní soud tu vyhodnotil jakousi bezdůvodnost vyjádření ze dne 13. 7. 2006 a hodnotu tohoto vyjádření zcela devalvoval na jakési pouhé „ve své podstatě námitky proti posouzení zjištěného stavu věci správcem daně“. Závěr městského soudu, že daňová kontrola byla ukončena spíš ke dni 20. 6. 2006, tj. ke dni předání kontrolní zprávy, je nesrozumitelný, neboť otázka, k jakému dni měla být kontrola ukončena, pokud ovšem ukončena byla, je zcela zásadní. Správní soud vadně vyložil a aplikoval ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. K tomu, aby jako daňový subjekt mohl využít svých práv formulovaných v citovaném ustanovení, musel mít možnost seznámit se s obsahem kontrolní zprávy v definitivní verzi. Pokud si při převzetí zprávy sjedná se správcem daně lhůtu k podání svého písemného vyjádření, potvrzuje správce daně nejen, že okamžik předání není okamžikem ukončení kontroly, a naopak, že správce daně akceptuje takovou formu vyjádření kontrolovaného subjektu k výsledkům kontroly a že samotné projednání výsledků nemůže nastat dříve, než kontrolovaný subjekt ve sjednané lhůtě vyjádření podá. Správce daně nemůže vyjádření odmítnout s tím, že daňový subjekt nenavrhl další důkazy. Předložení důkazních prostředků představuje využití práv dle § 16 odst. 4 písm. c) a nikoliv dle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, kde pojem „doplnění“ zákonodárce zajisté nevztáhl výlučně k problematice doplnění dokazování, ale rovněž k možnosti doplnění výsledku kontroly či způsobu jeho zjištění. Teprve poté, kdy je daňovému subjektu poskytnuta a jím řádně využita možnost uplatnit práva podle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, a to ve vztahu k závěrům formulovaným v kontrolní zprávě, a nikoli k dílčím úkonům správce daně, může dojít k projednání kontrolní zprávy, jehož předmětem pak musí být mj. též kvalifikovaná reakce správce daně na vyjádření kontrolovaného subjektu. Takováto reakce spolu s kontrolní zprávou představují prakticky jediné relevantní informační zdroje potenciálně využitelné kontrolovaným subjektem pro účely sepisu odvolání proti případnému na kontrolu navazujícímu dodatečnému platebnímu výměru, který neobsahuje odůvodnění. Pokud by daňový subjekt těmito informačními zdroji nedisponoval, neměl by dostatek podkladů pro to, aby mohl uplatnit zákonné prostředky své obrany. Městský soud tak fakticky popřel jeho práva jako daňového subjektu na zákonný daňový proces, pokud svůj závěr opřel o konstatování, že byl seznámen s výsledky kontroly již v předchozích etapách daňového řízení, a to v rozsahu závěrů formulovaných v jakýchsi dílčích výstupech správce daně realizovaných v průběhu kontroly. Správní soud rovněž vůbec neřešil žalobní námitky vztahující se k nezákonnosti a zmatečnosti správcem daně použitého a žalovaným akceptovaného „kontumačního“ způsobu ukončení kontroly (žalovaný akceptoval postup správce daně, který „vzal na vědomí“ vyjádření daňového subjektu ze dne 13. 7. 2006 a kontrolu ukončil jednostranným konstatováním, že jí považuje za projednanou a ukončenou ke dni 13. 7. 2006). Zákon takovýto způsob ukončení kontroly nezná a městský soud měl proto nezákonnost uvedeného postupu správce daně zhodnotit a vyjádřit se k uvedené žalobní námitce. Pokud tak neučinil, je jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Správní soud se nezabýval ani námitkou, že nelze považovat za projednanou zprávu, která obsahuje závěry zcela rozporné se závěry obsaženými v legitimně podaném vyjádření k ní. Kdyby správce daně vzal obsah vyjádření na vědomí, nikoliv pouze jeho existenci, disponoval by sumou zcela protisměrných informací a argumentů, které nemohou vyústit v žádné rozhodnutí s významnými daňovými dopady v neprospěch kohokoli. Městský soud se v podstatě vůbec nezabýval žalobní námitkou ohledně hodnocení obsahu

svědeckých výpovědí svědků L. T. G., V. V. H. a M. M., když pouze konstatoval, že tuto námitku neshledal důvodnou a naopak akceptoval závěr žalovaného. Stalo se tak přesto, že jmenovaní výslovně ve svých výpovědích potvrdili, že pro společnost nikdy žádné odborné ani jednatelské úkony vůbec nerealizovali, kdy tyto výkony zajišťoval až do své smrti (do 28. 9. 2002) výlučně jednatel A. Guljaš a po jeho smrti byla činnost společnosti údajně utlumena. Byly-li svědecky vytěženy osoby, které samy prohlásily, že příslušné činnosti vůbec nerealizovaly, nemohou být brány jako relevantní jejich výpovědi komentující skutečnosti, o nichž vlastně nemají žádné povědomí. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že správce daně postupoval v souladu se zákonem o správě daní a poplatků i se současnou judikaturou. Z protokolu o projednání zprávy o kontrole č. j. 186792/06/009934/7194 vyplývá, že zástupce stěžovatele stvrdil svým podpisem, že s ním byly projednány výsledky daňové kontroly, že rozumí jejímu obsahu a že převzal jeden výtisk zprávy o kontrole. Správce daně vyjádření stěžovatele ze dne 13. 7. 2006 posoudil, a jelikož kromě generálního odmítnutí závěrů kontroly neobsahovalo návrh případných dalších důkazních prostředků a nebyl z pohledu správce daně důvod závěry kontroly měnit, zaslal dne 17. 7. 2006 jako reakci na vyjádření své sdělení č. j. 205282/06/009934/7194. Žalovaný se zabýval v napadených rozhodnutích otázkou projednání a ukončení kontroly. Námitka stěžovatele, že se výtkou týkající se nezákonnosti ukončení daňové kontroly zabýval poprvé až soud a nikoliv žalovaný, není oprávněná, ani korektní. Zástupce stěžovatele si je jistě vědom toho, že se dopouští úmyslné účelové dezinterpretace. Námitka ve vztahu k hodnocení obsahu svědeckých výpovědí není opodstatněná. Pokud zástupci společnosti M.P.ELEKTA shodně vypověděli, že stěžovatele neznají a faktury neodpovídají běžně vystaveným fakturám této firmy, nejsou u společnosti evidovány a tedy nebyly společností M.P.ELEKTA vystaveny, stěží lze očekávat, že žalovaný a posléze i městský soud takovéto zjištění posoudí jako důkazní prostředek svědčící o oprávněnosti odpočtu z těchto faktur. Stěžovatel důkazní břemeno neunesl ani poté, kdy ve věci vypovídali jím navržení svědci, jeho zaměstnanci. Žalovaný proto navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Stěžovatel v kasační stížnosti na několika místech uvedl, že se městský soud určitou žalobní námitkou nezabýval, nebo se s ní dostatečně nevypořádal, popř. že určitý závěr městského soudu je nesrozumitelný. Všechny tyto skutečnosti by zakládaly nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, všechna

zde citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz), 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.). Ve svém nálezu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, Ústavní soud například 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.*“ Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud se ve své dřívější judikatuře také zabýval otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, (publikován pod č. 244/2004 Sb.NSS, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), v němž vyložil, že „*[z]a 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, 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 popsaný 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.*“ V rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 – 75, Nejvyšší správní soud judikoval, že „*rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí.*“ V rozsudku ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, pak Nejvyšší správní soud vyslovil právní názor, že „*nezabýval-li se krajský soud řádně uplatněným žalobním bodem a místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].*“

Nejvyšší správní soud i s přihlédnutím ke svým dřívějším judikatorním závěrům konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou. Soud se v odůvodnění svého rozsudku

musí plně vypořádat i se všemi žalobními námitkami. Této povinnosti se může soud zprostit pouze v případě, že by to bylo vzhledem k výsledku řízení nadbytečné (v tomto směru srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS).

Shora uvedeným požadavkům na soudní rozhodnutí přezkoumávaný rozsudek městského soudu vyhovuje. Nejvyšší správní soud shledal, že městský soud k jednotlivým žalobním námitkám uvedl, proč je pokládá za neopodstatněné, žádnou z nich neopomenul a jeho úvahy vylíčené v odůvodnění rozsudku nejsou nedostatečné, ani vnitřně rozporné.

Stěžovatel konkrétně namítá, že se městský soud dostatečně nevypořádal s jeho žalobní námitkou, že v daňovém řízení byla porušena práva formulovaná v ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Tato námitka není důvodná, neboť městský soud popsal průběh daňové kontroly a zjištěný skutkový stav zhodnotil tak, že nedošlo k porušení práva stěžovatele vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění, a stěžovatel tohoto práva také využil.

Stěžovatel dále namítá, že je nesrozumitelný závěr správního soudu, pokud dovozuje, že daňová kontrola byla ukončena spíše ke dni 20. 6. 2006, tj. ke dni předání kontrolní zprávy stěžovateli. Ani v tomto případě neshledal Nejvyšší správní soud úvahy městského soudu nesrozumitelnými, rozpornými nebo jinak nepřezkoumatelnými. Městský soud uvedl, že se jako okamžik ukončení daňové kontroly spíše jeví den projednání zprávy o kontrole a její odevzdání daňovému subjektu, než žalovaným považovaný okamžik doručení vyjádření daňového subjektu. Tato otázka však není právně významná pro posouzení napadených rozhodnutí. Městský soud považuje za rozhodující, že stěžovatel měl právo vyjádřit se k výsledkům kontroly, že zpráva o kontrole s ním byla projednána a že text zprávy mu byl řádně předán. Za tohoto stavu nelze městskému soudu vytýkat, že se nevyjádřil zcela kategoricky k otázce, kdy byla daňová kontrola ukončena, neboť z jeho úvah je zřejmé, že podle něj nešlo o otázku, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného správního rozhodnutí. Navíc i přesto, že svůj závěr městský soud slovem „spíše“ relativizoval, je tento závěr srozumitelný a z rozsudku seznatelný.

Námitka, že městský soud vůbec neřešil žalobní námitky vztahující se k nezákonnosti a zmatečnosti správcem daně použitého „kontumačního“ způsobu ukončení kontroly, je taktéž nedůvodná. Nutno zopakovat, že se městský soud přezkoumatelným způsobem vyjádřil k otázce, zda byl stěžovatel v důsledku postupu žalovaného v rámci daňové kontroly zkrácen na svých právech, zda byla zpráva o daňové kontrole řádně projednána a předána, a zda byla tedy daňová kontrola řádně ukončena. Ze stejného důvodu se proto nezakládá na pravdě tvrzení stěžovatele, že se městský soud nezabýval jeho námitkou v uvedeném směru a že nelze považovat za projednanou zprávu, která obsahuje závěry zcela rozporné se závěry obsaženými v legitimně podaném vyjádření k ní.

Ani poslední konkrétní námitka směřující k nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku není důvodná. Stěžovatel tvrdí, že se správní soud v podstatě vůbec nezabýval žalobní námitkou stěžovatele ohledně hodnocení obsahu svědeckých výpovědí svědků L.

T. G., V. V. H. a M. M., když pouze konstatoval, že tuto námitku neshledal důvodnou a naopak akceptoval závěr žalovaného. Městský soud tyto výpovědi naopak hodnotil a uzavřel, že jmenovaní jednoznačně uvedli, že předložené faktury nebyly vystaveny společností M.P. ELEKTA a jejich výpovědi ani nepotvrzují, že uvedená společnost poskytovala stěžovateli plnění, na jehož základě uplatnil stěžovatel nárok na odpočet. Podle městského soudu rozbor provedený v přílohách 1. a 2. ke zprávě o kontrole odpovídá obsahu získaných svědeckých výpovědí a stěžovatel naopak žádné důkazní prostředky, které by potvrzovaly správnost údajů uvedených ve fakturách, na jejichž základě uplatnil nárok na odpočet, nepředložil. Městský soud se tedy otázkou hodnocení předmětných svědeckých výpovědí řádně zabýval.

Jelikož je napadený rozsudek městského soudu přezkoumatelný, přistoupil Nejvyšší správní soud k posouzení námitek ohledně řádného ukončení daňové kontroly, porušení práva stěžovatele stanoveného v § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků a nesprávného hodnocení výpovědí svědků.

Podle ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků „[d]*aňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má 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 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. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.*“

K otázce řádného ukončení daňové kontroly a respektování práva vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění, se již Nejvyšší správní soud podrobně vyslovil například v rozsudku ze dne 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 96/2009 - 87 (publikováno pod č. 2149/2010 Sb. NSS). Po shrnutí dosavadní judikatury konstatoval, „*že pro řádné ukončení daňové kontroly je třeba, aby byla s daňovým subjektem projednána zpráva o této kontrole. Projednání přitom musí zahrnovat jak vyjádření daňového subjektu ke kontrolním zjištěním, tak reakci správce daně na toto vyjádření. Dodatečný platební výměr pak logicky může být vydán až po projednání zprávy o daňové kontrole s daňovým subjektem. Umožňuje-li však daňový řád, aby byl dodatečný platební výměr součástí již samotné zprávy o daňové kontrole, je nutno dovodit, že zásadním momentem pro vydání takového výměru je vyjádření daňového subjektu ke zprávě o daňové kontrole: od něj se totiž odvíjí další aktivita správce daně, a to ve dvou směrech. Za prvé, pokud vyjádření daňového subjektu obsahuje relevantní skutečnosti, důkazní prostředky či návrhy na provedení dalších důkazů, které mohou zpochybnit, změnit nebo doplnit kontrolní*

zjištění, je správce daně povinen se takovým vyjádřením dále zabývat – zohlednit jej ve zprávě o kontrole, či provést navržené důkazy a případně doplnit zprávu o kontrole. Vydá-li správce daně dodatečný platební výměr před tím, než daňový subjekt předestře správci daně takové vyjádření, nebo před tím, že než správce daně provede navržené důkazy a nezbytná doplnění či změny zprávy o kontrole, kterou s daňovým subjektem opětovně projedná, bude se zpravidla jednat o podstatné porušení ustanovení o řízení, které mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Za druhé, je-li obsahem vyjádření daňového subjektu jen nesouhlas s kontrolními zjištěními bez uvedení nových skutečností či důkazních prostředků, resp. pouhá polemika se závěry správce daně, je sice třeba považovat vydání dodatečného platebního výměru před doručením takového vyjádření daňového subjektu správci daně za porušení ustanovení o řízení, avšak vliv takového postupu na zákonnost dodatečného platebního výměru je nutno zkoumat v závislosti na konkrétních okolnostech případu. I v případě takového (pouhého) nesouhlasného vyjádření daňového subjektu je správce daně pochopitelně povinen reagovat na argumentaci daňového subjektu. Daňový řád však v této situaci umožňuje, aby správce daně společně se svým stanoviskem k vyjádření daňového subjektu předal či zaslal daňovému subjektu i dodatečný platební výměr. V takovém případě jsou totiž dodržena veškerá práva daňového subjektu stipulovaná daňovým řádem a jsou naplněny všechny zákonné podmínky pro vydání dodatečného platebního výměru. Vázat za tohoto stavu okamžik vydání dodatečného platebního výměru až na doručení stanoviska správce daně daňovému subjektu by bylo přepjatým formalismem, jak připomíná žalovaný. Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jak by uvedený postup správce daně mohl zasáhnout do právní sféry daňového subjektu, resp. v čem by bylo pro daňový subjekt výhodnější, aby správce daně vyčkal s vydáním dodatečných platebních výměrů až do doby doručení stanoviska (samozřejmě kromě prodlužování řízení, které by mohlo vyústit k prekluzi pravomoci správce daně daň doměřit). Navíc je třeba zdůraznit, že v těchto případech stanovisko správce daně zpravidla neznamená pro daňový subjekt nic nového, neobsahuje nové informace a plně se opírá o zjištění uvedená ve zprávě o daňové kontrole, s nimiž byl daňový subjekt seznámen. Není proto důvodné předpokládat a očekávat, že by se daňový subjekt opětovně vyjadřoval ke stanovisku správce daně, resp. že by takové opakované vyjádření daňového subjektu zvrátilo dosavadní výsledky šetření správce daně.“

Jak je patrno ze správního spisu, v projednávané věci správce daně postupoval tak, že dne 18. 1. 2006 byl se zástupcem stěžovatele sepsán protokol o jednání, při kterém byly projednány výsledky daňové kontroly a stěžovateli byl předán text zprávy o kontrole. Stěžovatel při jednání do protokolu uvedl, že se ke zprávě vyjádří písemně, což učinil podáním ze dne 30. 1. 2006, ve kterém uvedl důvody, pro které nesouhlasí se závěry daňové kontroly, a navrhl doplnění dokazování. Správce daně reagoval výslechem navrhovaných svědků za účasti zástupce stěžovatele dne 15. 3. 2006. Téhož dne proběhlo jednání, jehož předmětem byla reakce správce daně na vyjádření stěžovatele ze dne 30. 1. 2006 a na výslechy svědků provedené dne 15. 3. 2006. Tato reakce byla zaznamenána v protokolu o jednání a stěžovatel se k ní následně vyjádřil podáním ze dne 20. 3. 2006. Dne 20. 6. 2006 pak proběhlo další ústní jednání, jehož předmětem bylo projednání zprávy o daňové kontrole, v níž správce daně popsal průběh daňové kontroly, reagoval na vyjádření stěžovatele ze dne 30. 1. 2006 a 20. 3. 2006 a uvedl důvody, které jej vedly k závěru, že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění od společnosti M.P.ELEKTA v rozsahu uvedeném na předložených fakturách. Stěžovatel se ke zprávě o daňové kontrole vyjádřil ve lhůtě stanovené správcem daně podáním ze dne 13. 7. 2006, ve kterém opět

polemizoval se závěry správce daně, uvedl své stanovisko a provedl vlastní hodnocení provedených zjištění. Správce daně na toto podání reagoval přípisem ze dne 17. 7. 2006, kterým stěžovateli sdělil, že jeho vyjádření bere na vědomí a vzhledem k tomu, že nebyly navrženy žádné další důkazní prostředky, považuje kontrolu daně z přidané hodnoty za projednanou a ukončenou dnem 13. 7. 2006.

Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatel využil svého práva vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění, a to již svými podáními ze dne 30. 1. 2006 a ze dne 20. 3. 2006. Jelikož stěžovatel podáním ze dne 30. 1. 2006 navrhl provedení výslechu svědků, správce daně tento důkaz provedl a na jednání dne 15. 3. 2006 věcně reagoval jak na vyjádření ze dne 30. 1. 2006, tak na nově provedené výslechy svědků. Předmětem tohoto jednání tedy byly veškeré skutečnosti zjištěné při daňové kontrole, jejich hodnocení ze strany správce daně a vypořádání se s námitkami vznesenými stěžovatelem. Na následné podání stěžovatele ze dne 20. 3. 2006 již proto správce daně reagoval doplněním zprávy o daňové kontrole a jejím projednáním se stěžovatelem dne 20. 6. 2006. Skutková zjištění se ode dne 15. 3. 2006 nijak nezměnila, stěžovatel se k nim vyjádřil již podáním ze dne 20. 3. 2006 a věcná reakce správce daně byla zaznamenána ve zprávě o daňové kontrole. Za této situace již nebylo potřeba opětovně věcně reagovat na vyjádření stěžovatele ze dne 13. 7. 2006, které obsahovalo pouze polemiku se závěry správce daně, byť byla se stěžovatelem výslovně sjednána možnost ještě jednou se k věci vyjádřit. Správce daně proto nijak nepochybil, když v reakci na toto vyjádření stěžovateli sdělil, že je bere na vědomí a považuje daňovou kontrolu za ukončenou. Jeho postup zcela odpovídá požadavkům vysloveným ve shora citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 96/2009 - 87. V rámci prvního projednání zprávy o daňové kontrole dne 18. 1. 2006 (včetně reakce stěžovatele ze dne 30. 1. 2006) stěžovatel navrhl provedení nových důkazů. Správce daně se tudíž musel tímto vyjádřením stěžovatele dále zabývat – zohlednit jej ve zprávě o kontrole, či provést navržené důkazy a případně doplnit zprávu o kontrole. To také učinil, když dne 15. 3. 2006 provedl výslech navržených svědků, téhož dne při jednání věcně reagoval na námitky stěžovatele a následně po dalším vyjádření stěžovatele doplnil zprávu o daňové kontrole. Tímto postupem byly zcela naplněny požadavky ust. § 16 odst. 4 písm. f) a § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovateli bylo stanovisko správce daně k jeho námitkám známo, a proto nemohl očekávat, že bude pokračovat v polemice, kterou se snažil znovu nastolit svým podáním ze dne 13. 7. 2006.

Právu stěžovatele dle ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků odpovídá povinnost správce daně na jeho vyjádření reagovat, nicméně smyslem tohoto ustanovení není nastavení nikdy nekončícího cyklu vyjádření daňového subjektu a reakcí správce daně. Pokud se již daňový subjekt vyjádřil k výsledku, který je následně uveden v poslední verzi zprávy o daňové kontrole, a způsobu jeho zjištění a správce daně na toto vyjádření reaguje v poslední verzi zprávy, postačuje následně již jen samotné její projednání, jímž je daňová kontrola ukončena. Další vyjádření daňového subjektu jde v tomto případě nad rámec práva zakotveného v ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, nicméně daňovému subjektu nic nebrání takové vyjádření podat, a to bez ohledu na to, zda byla speciálně se správcem daně sjednána lhůta pro předložení takového vyjádření, či nikoliv. Takové vyjádření, ani samotné sjednání lhůty pro jeho podání nemají žádný vliv na okamžik projednání daňové zprávy. V daném případě proto byla daňová

kontrola řádně ukončena dne 20. 6. 2006, neboť byly naplněny veškeré požadavky kladené na projednání zprávy o daňové kontrole a před ukončením daňové kontroly bylo plně respektováno právo stěžovatele dle ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Proto také následné sdělení správce daně ze dne 17. 7. 2006 nemohlo představovat žádné „kontumační“ ukončení daňové kontroly, jak uvádí stěžovatel, neboť k jejímu ukončení došlo dříve – dne 20. 6. 2006. Skutečnost, že v tomto sdělení správce daně nesprávně označil datum ukončení daňové kontroly, nemohla mít vliv na zákonnost posléze vydaných platebních výměrů. Ty byly vydány po řádném ukončení daňové kontroly, a tudíž nikoliv předčasně.

Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jak konkrétně mohl městský soud popřít práva stěžovatele na zákonný daňový proces tím, že svůj rozsudek opřel o konstatování, že stěžovatel byl seznámen s výsledky kontroly již v předchozích etapách daňového řízení. Nejvyšší správní soud naopak v tomto směru dospěl ke stejnému závěru jako městský soud. Stěžovatel disponoval několika reakcemi správce daně na jeho vyjádření k výsledkům kontroly i samotnou zprávou o daňové kontrole. Navíc mu nic nebránilo v tom, aby požádal o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána, podle ust. § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, což také v posuzovaném případě učinil. Následné sdělení správce daně představuje ve spojení se zprávou o daňové kontrole zcela dostačující podklad pro uplatnění zákonných prostředku obrany proti postupu správce daně.

Nejvyšší správní soud nemůže přijmout ani tezi stěžovatele, že nelze považovat za projednanou zprávu, která obsahuje závěry zcela rozporné se závěry obsaženými v legitimně podaném vyjádření k ní. Pokud by tomu tak mělo být, ve většině případů by nebylo nikdy možné dospět do stádia, kdy by byla zpráva o daňové kontrole projednána, neboť daňový subjekt logicky ve svém vyjádření uvádí závěry, které jsou v rozporu se závěry správce daně. Tento rozpor by bylo možné odstranit pouze tak, že by správce daně převzal závěry daňového subjektu, což ve svém důsledku znamená úplnou rezignaci na výběr daní. Takový důsledek je nejen absurdní, ale také v rozporu s povinností správce daně chránit zájmy státu dle ust. § 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Žádné ustanovení zákona o správě daní a poplatků [tedy ani jeho ust. § 16 odst. 4 písm. f), ani jeho ust. § 16 odst. 8] nemůže být vykládáno tak, že k vyměření daně je fakticky potřeba souhlas daňového subjektu.

Nedůvodná je také námitka, že městský soud měl napadená rozhodnutí žalovaného hodnotit jako nepřezkoumatelná, když potvrdil, že se námitkou nezákonnosti ukončení daňové kontroly zabýval jako první, a to přesto, že tato námitka byla formulována v odvoláních. Stěžovatel zde dezinterpretuje slova městského soudu. Městský soud chtěl jednoznačně vyjádřit, že se při posuzování merita věci zabýval nejdříve touto otázkou a posléze přistoupil k posouzení zbývajících námitek. Tato skutečnost musela být přitom stěžovateli zřejmá, neboť správní orgán se jednoznačně uvedenou námitkou v napadených rozhodnutích zabýval a na jeho závěry stěžovatel v žalobách také výslovně reagoval, když například uvedl: *„K závěru formulovanému žalovaným v této pasáži rozhodnutí, a to tak, že ‚nelze než konstatovat, že odvolatel svým tvrzením, že zpráva nebyla ukončena, se pouze snaží o prodlužování daňového řízení tak, aby správce daně nemohl kontrolu ukončit a daň doměřit‘, se žalobce důrazně ohrazuje* […].“

Ani námitka nesprávného hodnocení obsahu svědeckých výpovědí svědků L. T. G., V. V. H. a M. M. není důvodná. Není totiž pravdou, jak tvrdí stěžovatel, že „*jmenovaní výslovně ve svých výpovědích potvrdili, že pro společnost nikdy žádné odborné ani jednatelské úkony vůbec nerealizovali,*“ z čehož pak dovozuje, že nemohou být brány jako relevantní jejich výpovědi komentující skutečnosti, o nichž vlastně nemají žádné povědomí. Z protokolů o výpovědi těchto svědků vyplývá, že za organizační složku M.P.ELEKTA jednal v roce 2002 A. V. Guljaš, který i vystavoval faktury, a po jeho smrti v tomto roce činnost organizační složky ustala a v roce 2003 již žádnou činnost nevykazovala. Ovšem z těchto protokolů je také zřejmé, že všechny zmíněné osoby, ať již v pozici statutárního orgánu, nebo v pozici účetní, byly obeznámeny s chodem společnosti, věděly, jakou činnost společnost prováděla, kdy ji prováděla, jaký byl její vnitřní chod, kdo faktury vystavoval, podepisoval apod. Městský soud proto nepochybil, když považoval výpovědi těchto svědků za relevantní.

Z uvedeného je patrné, že interpretace právních norem i hodnocení skutkového stavu byly ze strany městského soudu správné a kasační stížnost je nedůvodná. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému pak podle obsahu spisu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. 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 9. června 2011

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu