

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **Vodňanská drůbež, a. s.**, se sídlem Radomilická 886, Vodňany, zastoupené Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2009, čj. 6422/09-1700-602615, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2010, čj. 31 Ca 82/2009 - 55,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**
II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

1. Rozhodnutím ze dne 26. 8. 2009, čj. 6422/09-1700-602615, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí ze dne 5. 6. 2009, čj. 59164/09/273980608716, kterým správce daně vyměřil žalobkyni dle § 44 odst. 2 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, za porušení rozpočtové kázně odvod do státního rozpočtu ve výši 1 182 402 Kč.

II.

2. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který ji rozsudkem ze dne 30. 11. 2010, čj. 31 Ca 82/2009 - 55, zamítl.

3. Krajský soud uvedl, že daňová kontrola prováděná dle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), za účelem

zjištění možného porušení rozpočtové kázně je specifická, a to zejména vzhledem k postupu předcházejícímu takové kontrole. Odvody za porušení rozpočtové kázně jsou totiž vyměřovány, aniž by daňový subjekt učinil nějaké tvrzení v podobě daňového přiznání či hlášení, a daňová kontrola proto obvykle předpokládá nalézací činnost správce daně.

4. Z ustanovení § 16 odst. 2 daňového řádu podle krajského soudu nevyplývá, že by správce daně při vydávání výzvy k předložení rozhodných dokladů musel mít *a priori* pochybnosti o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti. V případě daňové kontroly za účelem ověření plnění rozpočtové kázně, kdy správce daně obvykle nemá k dispozici žádné relevantní tvrzení daňového subjektu, takové pochybnosti nemohou vzniknout. Krajský soud zdůraznil, že v posuzovaném případě správce daně neměl ani potřebnou dokumentaci, na základě které by bylo možné určité pochybnosti formulovat. Krajský soud proto neshledal nezákonnými výzvy správce daně k doložení relevantních dokladů, které neobsahovaly výčet konkrétních pochybností. Argumenty, jimiž žalobkyně s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu namítala povinnost správce daně upřesnit ve výzvě své pochybnosti, krajský soud odmítl s tím, že se týkají § 43 daňového řádu, tj. situace, kdy daňový subjekt již učinil určité tvrzení a předložil písemnosti. V dalším krajský soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které je daňová kontrola, při níž správce daně nesdělil určité pochybnosti, v souladu s ústavní zásadou proporcionality zásahu veřejné moci do autonomní sféry jednotlivce.

5. Krajský soud považoval za nadbytečný odkaz na § 31 odst. 9 daňového řádu ve výzvách, ale neshledal, že by mohl mít vliv na zákonnost těchto výzev správce daně. Příslušnou argumentaci žalobkyně pak označil za nepodstatnou s tím, že se vztahuje k vytýkacímu řízení podle § 43 daňového řádu.

6. Dále krajský soud neshledal důvodnou námitku, že by žalobkyně byla výzvou k předložení určitých a konkrétních dokladů zbavena volby, které z možných písemností správci daně předloží. Za daných okolností bylo zcela na místě, aby ji správce daně vyzval k doložení potřebné dokumentace. Formulace předmětných výzev neznemožnila žalobkyni předkládat jiné důkazní prostředky.

7. Krajský soud také dovodil, že v posuzovaném případě správce daně shromažďoval potřebné důkazy bez součinnosti žalobkyně oprávněně. Žalobkyně v průběhu daňového řízení se správcem daně nespolupracovala a splnění součinnosti nebylo možné vynutit ukládáním pokut. Krajský soud nespatřoval nezákonnost zajištěných důkazů ani v tom, že tehdejšímu zástupci žalobkyně nebyly doručeny fotokopie listin ze správního spisu. Konkrétní okolnosti chybného doručení soud ani nezkoumal, neboť je nepovažoval za důležité. V této souvislosti totiž označil za podstatnou skutečnost, že správce daně zaslal žalobkyni i jejímu zástupci zprávu z daňové kontroly, v níž byl uveden obsáhlý soupis všech získaných listin, zjištěných skutečností i učiněných závěrů, přičemž k dané zprávě se nikdo nevyjádřil. Podle krajského soudu byl daňovému subjektu dán dostatečný časový prostor pro uplatnění jeho práv vztahujících se k ukončení daňové kontroly a příslušná zpráva o kontrole byla řádně projednána.

8. Závěrem krajský soud poznamenal, že obecně je povinností správce daně informovat daňový subjekt o konání místního šetření, nicméně v posuzovaném případě byly při šetřeních pouze přebírány potřebné listiny, a nebyl tedy prováděn žádný výslech svědka či znalce, kterému by žalobkyně mohla klást otázky. Podle krajského soudu proto žalobkyně nebyla nijak zkrácena na svých procesních právech, když nebyla vyrozuměna o konání místního šetření, a tento postup ani nemohl ovlivnit zákonnost rozhodnutí správce daně či žalovaného.

III.

9. Žalobkyně (stěžovatelka) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., jakkoliv své námitky těmto důvodům výslovně nepodřadila.

10. Stěžovatelka nesouhlasila s výkladem § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu, podle nějž není existence pochybností správce daně výslovně stanoveným předpokladem pro vydání výzvy k předložení listin. Povinnost daňového subjektu doložit správci daně požadované skutečnosti je dána pouze tehdy, pokud jsou mu sděleny konkrétní pochybnosti o jejich úplnosti, správnosti či pravdivosti. Takovému stanovisku odpovídá i judikatura Nejvyššího správního soudu.

11. Dále stěžovatelka namítala, že finanční úřad nemůže ve výzvě určit, jaké konkrétní doklady mají prokázat splnění podmínek daných rozhodnutím o poskytnutí dotace, neboť *„volba předložení dokladů je jen a pouze věcí žalobce.“* Ve vymezení dokladů, které mají vzniklé pochybnosti odstranit, stěžovatelka spatřovala nepřípustný zásah do autonomie projevu vůle a práva na informační sebeurčení. Závěr o nezákonnosti takových výzev stěžovatelka opět podpořila odkazy na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

12. Tvrzení krajského soudu v části týkající se problematiky místního šetření je podle stěžovatelky nepřezkoumatelné. Žalovaný ve vyjádření k žalobě tvrdil, že v rámci místních šetření došlo jen k poskytnutí písemností, nikoliv k výslechu svědka. Stěžovatelka po nahlédnutí do soudního spisu zjistila, že k tomuto tvrzení žalovaného se žádné listiny ve spise nenachází, a příslušné tvrzení proto shledala nepřezkoumatelným. Pokud krajský soud usoudil, že správce daně při místních šetřeních pouze převzal listiny a následně je založil do spisu, v návaznosti na již řečené stěžovatelka spatřovala nepřezkoumatelnost i v příslušném tvrzení soudu.

13. Stěžovatelka dále brojila proti rozhodnutí krajského soudu námitkou, že se nemohla zúčastnit místního šetření, neboť o jeho konání nebyla zpravena, a tím byla zkrácena na svém právu klást svědkům a znalcům otázky. Podle stěžovatelky přitom není podstatné, zda byl správcem daně prováděn výslech, nýbrž skutečnost, že stěžovatelka mohla při místním šetření klást otázky ze své iniciativy. K tomu stěžovatelka opět rozsáhle citovala z rozsudků Nejvyššího správního soudu. Doplnila, že byly-li místním šetřením získány důkazy a informace, jež vedly k vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně, mělo toto pochybení vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného i správce daně. Konečně stěžovatelka napadla zákonnost důkazních prostředků s tím, že nebyla přítomna jejich provádění, nemohla se k nim proto vyjádřit, a tím bylo porušeno její právo zaručené Listinou základních práv a svobod.

14. Dále stěžovatelka namítala, že jí nebylo umožněno vyjádřit se k věci ani ke zprávě o provedené kontrole. Jejímu tehdejšímu zástupci totiž nebyly předloženy doklady, které správce daně získal v průběhu daňové kontroly. Přestože se správce daně zavázal poslat tomuto zástupci fotokopii spisu, neučinil tak. Doručení těchto listin přímo jí, tj. nikoliv jejímu zástupci, považuje stěžovatelka za irelevantní, neboť správce daně nevyrozuměl o této skutečnosti zástupce. I zde stěžovatelka doplnila argumentaci citací z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

15. Konečně stěžovatelka brojila proti závěru krajského soudu, že měla dostatek času na uplatnění práv vztahujících se k ukončení daňové kontroly, a že zpráva o kontrole byla dne 4. 5. 2009 řádně projednána. K tomu stěžovatelka uvedla, že „*smysl získat listiny ze spisu po samotném projednání zprávy z kontroly spočíval v tom, aby bylo možné vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o kontrole... v odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu*“. I na tomto místě stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu. Závěrem poznamenala, že nepředložení dokladů zajištěných správcem daně zapříčinilo, že se nemohla vyjádřit k výsledku uvedenému ve zprávě z kontroly ani v odvolacím řízení, což ostatně namítala i v předmětném odvolání.

IV.

16. Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Zjištění o porušení rozpočtové kázně podle něj obvykle vychází z kontrolní činnosti správce daně, které předchází vyžádání dokumentace prokazující plnění podmínek, za nichž byly dotace kontrolovanému subjektu poskytnuty. Stěžovatelka v průběhu řízení neposkytovala potřebnou součinnost, proto považoval za účelové její námitky směřující proti výzvám správce daně, jež neobsahovaly konkrétní pochybnosti.

17. Dále žalovaný uvedl, že teprve po nečinnosti stěžovatelky vydal správce daně výzvy, ve kterých specifikoval dokumenty, jimiž by mohlo být prokázáno plnění podmínek stanovených pro čerpání dotace. Následně zdůraznil, že v situaci, kdy stěžovatelka nepředložila správci daně žádné důkazní prostředky, nemůže se bránit odkazem na právo vlastní volby důkazů.

18. K místnímu šetření žalovaný poznamenal, že v žádném případě zde neprobíhal výslech svědků. Správce daně si pouze vyzvedl relevantní dokumenty, které měla předložit sama stěžovatelka. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením, že se stěžovatelka nemohla vyjádřit k zajištěným důkazům. Zástupce stěžovatelky obdržel dokument obsahující seznam všech získaných materiálů tři měsíce před projednáním kontrolní zprávy.

19. Závěrem žalovaný podotkl, že zaslání fotokopie spisu není zákonnou povinností správce daně, a zdůraznil, že všechny kopie dokumentů získaných v rámci místních šetřeních byly uloženy ve spise u obou správních orgánů, nadto jsou jejich originály majetkem samotné stěžovatelky.

V.

20. Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

21. Kasační stížnost není důvodná.

22. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem krajského soudu, podle kterého nedostatek konkrétních pochybností ve výzvě správce daně nemohl v posuzované věci vést k nezákonnosti výzvy. V případě kontroly plnění rozpočtové kázně nemusí vždy před samotnou kontrolou vzniknout konkrétní pochybnosti, neboť správce daně zpravidla nemá k dispozici žádná tvrzení či doklady daňového subjektu vztahující se k předmětu kontroly. Nadto podle judikatury Nejvyššího správního soudu není nutné, aby správce daně sdělil daňovému subjektu konkrétní pochybnosti při zahájení daňové kontroly (srov. rozsudky ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46, č. 1983/2010 Sb. NSS, ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52, č. 2000/2010 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2011, čj. 5 Afs 13/2010 - 58, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná i na www.nssoud.cz). Tato judikatura se vypořádala i s opačným právním názorem vyjádřeným v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, http://nalus.usoud.cz (č. 1983/2010 Sb. NSS). Ústavní konformitu závěrů Nejvyššího správního soudu Ústavní soud implicitně potvrdil v usnesení ze dne 8. 12. 2010, sp. zn. IV. ÚS 36/2010, http://nalus.usoud.cz. Zdejší soud na uvedená rozhodnutí pro stručnost plně odkazuje.

23. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005, čj. 5 Afs 192/2004 - 63, na které v kasační stížnosti odkazovala stěžovatelka, není v rozporu s rozsudkem č. 1983/2010 Sb. NSS. Jednak se primárně týká problematiky důkazního břemene, a jednak ani ze stěžovatelkou citované věty *„(d)ůkazní břemeno nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat“* nelze dovodit povinnost správce daně uvést při zahájení daňové kontroly konkrétní pochybnosti. Z uvedeného rozsudku nelze dovodit ani nezákonnost postupu správce daně v případě, kdy své konkrétní pochybnosti daňovému subjektu nesdělil.

24. Nejvyšší správní soud nepovažoval výzvy správce daně za nezákonné ani z toho důvodu, že obsahovaly výčet konkrétních dokladů, kterými měla stěžovatelka prokázat splnění podmínek stanovených v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Byť je třeba přisvědčit stěžovatelce, že i při daňové kontrole je volba důkazních prostředků především na úvaze daňového subjektu, zdejší soud se ztotožnil s krajským soudem, že v posuzované věci správce daně neznemožnil stěžovatelce, aby prokázala plnění rozpočtové kázně jinými důkazními prostředky. V situaci, kdy stěžovatelka nenabídla správci daně žádné důkazy, nemohla následně legitimně namítat, že byla zbavena jejich volby. Obdobnou námitku by mohla důvodně uplatňovat, pokud by správce daně odmítl předložený důkazní materiál s odkazem na konkrétní výčet požadovaných důkazů. Tak tomu ovšem v posuzované věci nebylo. Stížní námitky ohledně nezákonnosti výzev správce daně tedy Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými.

25. Dále se Nejvyšší správní soud zabýval stížní námitkou shrnutou pod bodem 12 tohoto rozsudku. Jelikož v kasační stížnosti nelze ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s. úspěšně

brojit proti obsahu vyjádření žalovaného k žalobě, zdejší soud vzal v úvahu pouze námitku směřující proti rozhodnutí krajského soudu. K tomu pak zdejší soud konstatuje, že pokud stěžovatelka při nahlížení do soudního spisu zjistila, že v příloze obsahující správní spis nejsou založeny písemnosti získané v průběhu místních šetření, neznamená to samo o sobě, že tyto dokumenty nebyly založeny ve správním spise. Mimo jiné o tom svědčí i skutečnost, že žalovaný po obdržení podání stěžovatelky, ve kterém tento nedostatek namítala, ještě téhož dne předmětné písemnosti soudu zaslal. Z uvedeného vyplývá, že v době rozhodovaní krajského soudu byly předmětné listiny součástí soudního spisu. Napadený rozsudek krajského soudu tedy namítanou vadou netrpí.

26. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani stížní námitce poukazující na porušení práv stěžovatelky v souvislosti s místními šetřeními. Dospěl sice k závěru, že o konání místního šetření měla být stěžovatelka vyrozuměna bez ohledu na skutečnost, že v jeho rámci neprobíhal výslech svědka či znalce (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, čj. 1 Afs 29/2009 - 91), nicméně uzavřel, že v posuzované věci nemohlo pochybení správce daně ovlivnit zákonnost vydaného meritorního rozhodnutí. Na tomto místě je zásadní otázkou, zda by účast stěžovatelky při místních šetřeních mohla vést k jinému rozhodnutí správce daně. V posuzovaném případě, kdy účelem daných šetření bylo jen faktické převzetí dokumentů, k takovému závěru dospět nelze. Nejvyšší správní soud považuje za významné, že podkladem pro vydaní platebního výměru a tedy důkazním prostředkem, resp. v řízení použitým důkazem nebylo místní šetření samo o sobě, nýbrž listiny, na jejichž znění nemohla stěžovatelka ani svou přítomností u místního šetření nic změnit. Nadto mohla stěžovatelka příslušné doklady v dalším průběhu řízení zpochybnit (viz dále bod 27 tohoto rozsudku). Stěžovatelce přitom nikdo nebránil, aby správci daně doložila i jiné písemnosti. S ohledem na okolnosti konkrétního případu, kdy stěžovatelka navíc neposkytovala v průběhu daňové kontroly žádnou součinnost a se správcem daně nespolupracovala, Nejvyšší správní soud neshledal, že by namítané procesní pochybení správce daně mohlo mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Tento závěr navíc podporuje skutečnost, že stěžovatelka ani v průběhu daňového řízení ani v průběhu následného soudního řízení nikterak nebrojila proti věcným výsledkům daňové kontroly (obdobně srov. již označený rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 1983/2010 Sb. NSS).

27. Nejvyšší správní soud dále nepřisvědčil ani stížní námitce, že postupem správce daně bylo stěžovatelce znemožněno vyjádřit se k dané věci a k výsledku kontrolní zprávy. V této souvislosti se zdejší soud ztotožnil s úsudkem krajského soudu, že okolnosti související s doručováním fotokopie spisu v posuzované věci neovlivňují zákonnost meritorního rozhodnutí. Nejvyšší správní soud ze spisů ověřil, že zástupci stěžovatelky byla dne 30. 1. 2009 řádně doručena zpráva o kontrole, která obsahovala soupis všech dokumentů, jež sloužily jako podklad pro rozhodnutí, jakož i kontrolní zjištění správce daně a jím učiněné závěry. Obsahem uvedené zprávy byl mj. výčet konkrétních písemností, jež správce daně obdržel na základě dožádání a v průběhu toho kterého místního šetření. Ve stanovené lhůtě se však stěžovatelka ke kontrolní zprávě nevyjádřila, navíc samotné projednání zprávy se konalo až dne 4. 5. 2009, tj. přibližně tři měsíce po jejím doručení. Pokud by stěžovatelka měla skutečný zájem o pročtení předmětných listin, nic jí nebránilo v nahlédnutí do správního spisu. Nadto zdejší soud konstatuje, že velkou část těchto písemností by měla mít stěžovatelka sama k dispozici. S ohledem na všechny výše uvedené okolnosti se Nejvyššímu správnímu soudu jeví tato stížní námitka zcela

účelovou. Tento závěr lze přitom vztáhnout také k tvrzení stěžovatelky, že se nemohla vyjádřit k výsledku kontrolní zprávy ani v odvolacím řízení.

28. Závěrem Nejvyšší správní soud přitakal krajskému soudu, že stěžovatelka měla dostatek času na uplatnění věcných námitek proti zprávě o daňové kontrole. Z protokolu o ústním jednání je zřejmé, že kontrolní zpráva byla dne 4. 5. 2009 řádně projednána, neboť prostá dohoda o následném zaslání fotokopie spisu daňovému subjektu nemůže tento závěr ovlivnit. Nad rámec nezbytného odůvodnění Nejvyšší správní soud podotýká, že ve věci zvolená forma procesní pasivity daňového subjektu zpravidla nepředstavuje nejúčinnější způsob ochrany práv, zajišťující vydání příznivého meritorního rozhodnutí.

29. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

30. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 31. května 2011

JUDr. Jan Passer
předseda senátu