

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **A. Č.**, zast. JUDr. Pavlem Kačírkem, advokátem se sídlem Zenklova 230/66, Praha 8 - Kobylisy, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2008, č. j. 938/08-1100-202370, ve věci daně z příjmů fyzických osob, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 1. 2011, č. j. 10 Ca 118/2008 – 54,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného. Napadeným rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále jen „správce daně“), kterým byla stěžovatelce, jakožto spolupracující osobě, vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 112 788 Kč.

Městský soud dospěl k závěru, že v rámci kontroly provedené u stěžovatelky v roce 2006 správce daně dostatečně respektoval procesní práva stěžovatelky, tj. právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k jejímu výsledku, jakož i ke způsobu jeho zjištění. Stěžovatelce bylo toto právo zachováno, a to opakovaně. Stěžovatelka nejprve své právo vyjádřit se k výsledkům uvedeným ve zprávě o kontrole uplatnila ve vyjádření ze dne 30. 1. 2006 a následně pak 20. 3. 2006, zpráva o kontrole pak byla se stěžovatelkou projednána dne 20. 6. 2006, kdy jí také byla předána. Skutečnost, že správce daně do projednané zprávy nepromítl další vyjádření stěžovatelky (vyjádření ze dne 14. 8. 2006), na tomto závěru nemohou nic změnit. Městský soud v uvedeném vyjádření oproti žalobnímu tvrzení stěžovatelky žádné nové návrhy na dokazování neshledal. To, že zpráva o daňové kontrole byla poprvé sepsána dne 18. 1. 2006, není pro posouzení věci relevantní. Při doměření daně bylo vycházeno ze zprávy o kontrole projednávané se stěžovatelkou dne 20. 6. 2006, poté, kdy byla posouzena její vyjádření ze dne 30. 1. 2006 a ze dne 20. 3. 2006. Žalobní námitku stěžovatelky, dle které nebyla daňová kontrola platně ukončena, považoval městský soud z uvedených důvodů za neopodstatněnou.

Obdobně shledal soud nedůvodnou námitku směřující do nesprávného hodnocení důkazů, konkrétně svědeckých výpovědí. Připomněl, že stěžovatelka k obsahu svědeckých výpovědí L. T. G., V. V. H. (statutárních orgánů společnosti M. P. ELEKTA, organizační složka, tj. dodavatele deklarovaného na sporných fakturách) a M. M. (zmocněné zástupkyně a účetní deklarovaného dodavatele), nebyla osobně přítomna. Tyto osoby shodně vypověděly, že manžela stěžovatelky neznají, sporné faktury nebyly touto společností vystaveny, nejsou součástí účetnictví společnosti. Na fakturách je nesprávně uveden název organizační složky a její adresa, použité razítko neodpovídá razítku, používanému organizační složkou, podpis je neznámý. Svědek H. dále uvedl, že po smrti jeho bratra v roce 2002, byla činnost společnosti, spočívající v zajišťování, provádění a zprostředkování drobných stavebních prací, utlumena. Skutečnost, že je tato společnost nadále zapsána v obchodním rejstříku, žádným způsobem nevyvrací tvrzení, že její činnost byla následně utlumena. Zápis v obchodním rejstříku neznamená aktivní ekonomickou činnost. Pravdivost svědeckých výpovědí potvrdila u této společnosti místně příslušným správcem provedená daňová kontrola.

K hodnocení výpovědí stěžovatelkou navržených svědků (zaměstnanců manžela stěžovatelky) městský soud uvedl, že tyto výpovědi nebyly způsobilé prokázat, že materiál deklarovaný na sporných fakturách dodala společnost M. P. ELEKTA, organizační složka (dále také „M.-P- ELEKTA“ či „deklarovaný dodavatel“). Vyslechnutí zaměstnanci manžela stěžovatelky nic bližšího o obchodování deklarovaného dodavatele s manželem stěžovatelky nevěděli. Pokud stěžovatelka trvá na tom, že za uvedenou společnost jednal jistý p. Filípek, bylo na ní, aby toto své tvrzení ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění za posuzované období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), prokázala. V této souvislosti městský soud konstatoval, že nelze

nepřihlédnout k tomu, že dne 15. 3. 2006 existenci tohoto zástupce stěžovatelka vůbec nezmínila.

Hodnocení důkazů má oporu v provedeném dokazování, za této situace nebylo ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o daních z příjmů“) prokázáno, že stěžovatelka, respektive její manžel, skutečně vynaložili daňově uplatněné náklady za nákup zboží (kabelů) od shora uvedeného dodavatele.

Dovolává-li se stěžovatelka toho, že její manžel (potažmo ona sama) se mohl stát obětí protiprávní činnosti třetí osoby, případně, že osoba jednající za deklarovaného dodavatele mohla jednat na základě jím udělené plné moci, konstatoval městský soud, že tyto skutečnosti zůstaly v rovině ničím nepodloženého tvrzení. O plné moci se zmínil pouze svědek Z., který tvrdil, že tuto plnou moc viděl, ale její kopii si nepořídil, neboť její kopii pořídil určitě pan Ča. Ze strany pana Ča. však žádná taková plná moc nebyla předložena. R. Čá. uvedl, že jako nákupčí se střídaly celkem tři osoby, přesto žádná z těchto osob existenci plné moci, kterou měl disponovat pan F., nezmínila. Existence uvedené plné moci tak nebyla v daňovém řízení prokázána.

Tvrzení stěžovatelky, že její manžel materiál uvedený na sporných fakturách dále zpracoval a prodal, neprokazuje faktické vynaložení nákladů na pořízení deklarovaného materiálu a ani to, zda vůbec byl deklarovaný materiál pořízen. Bylo totiž prokázáno, že v rozhodném období manžel stěžovatelky vykupoval materiál od více dodavatelů. Tvrzení stěžovatelky tak žádným způsobem neprokazuje, že byl zpracován a následně prodán právě materiál deklarovaný na posuzovaných fakturách, neboť se mohlo jednat o materiál pořízený od jiných dodavatelů.

Překročení lhůty pro vydání rozhodnutí žalovaného nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť lhůta uvedená byť v závazném pokynu Ministerstva financí je toliko lhůtou pořádkovou, nikoli lhůtou prekluzivní.

Městský soud žalobu dle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatelka ve včas podané kasační stížnosti uplatňuje kasační námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, vady řízení před správním orgánem, pro které měl soud napadené rozhodnutí zrušit, a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

Stěžovatelka je přesvědčena, že kontrola nebyla ukončena zákonem stanoveným způsobem, správce daně na její podání ze dne 14. 8. 2006 reagoval

pouze sdělením, že vzhledem k tomu, že stěžovatelka nenavrhuje žádné nové důkazy, považuje daňovou kontrolu za ukončenou. Neukončení daňové kontroly, respektive její ukončení „kontumačním způsobem“, považuje stěžovatelka za klíčové. Neprojednaná kontrolní zpráva byla jednak základním právním titulem pro vyměření daně s výrazným dopadem do majetkové sféry stěžovatelky a dále nepravdivé tvrzení o jejím projednání bylo klíčovým argumentem pro sdělení důvodů vyměření ve smyslu ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Neprojednání zprávy pak stěžovatelce zcela znemožnilo řádnou obranu a uplatnění zákonných prostředků této obrany.

Městský soud se s touto klíčovou námitkou nevypořádal dostatečně, pokud bez dalšího vyhodnotil její vyjádření ke zprávě o kontrole ze dne 14. 8. 2006 jako nedůvodné. Teprve nezákonným způsobem projednaná zpráva o kontrole poprvé formulovala určité zásadní souvislosti správních úvah, navazující na úkony provedené od posledního vyjádření stěžovatelky do předání zprávy. Městský soud se jednoznačně nevyjádřil ani v tom smyslu, ke kterému datu považuje kontrolu za řádně ukončenou, uvedl že k tomuto došlo nejspíše k 20. 6. 2006, tj. ke dni předání zprávy o daňové kontrole, ačkoliv správní orgány považovaly za datum ukončení kontroly až 14. 8. 2006.

Stěžovatelka nesouhlasí s výkladem ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků a trvá na tom, že pro řádné uplatnění svého zákonného práva musí znát definitivní verzi zprávy o daňové kontrole. Pokud správce daně akceptoval návrh stěžovatelky, že se ke zprávě o kontrole vyjádří v určité lhůtě, pak nemůže její vyjádření odmítnout s tím, že žádné nové důkazy nebyly stěžovatelkou navrženy. Správce daně byl povinen vyjádřit se i k úvahám stěžovatelky týkajícím se vadného výkladu či aplikace příslušných zákonných ustanovení. Pouze adekvátní reakce správce daně na námitky stěžovatelky umožňuje kvalitní zpracování odvolání

Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku stěžovatelka spatřuje v absenci úvahy soudu k jí namítanému kontumačnímu způsobu ukončení kontroly, kdy zákon o správě daní poplatků takový způsob ukončení kontroly vůbec nezná. Žalovaný se s touto její námitkou nevypořádal a nevypořádal se s ní ani městský soud. Odepření práva na spravedlivý proces pak stěžovatelka spatřuje v tom, že městský soud vůbec nevzal na vědomí její vyjádření ze dne 14. 8. 2006.

V závěru kasační stížnosti polemizuje stěžovatelka s hodnocením svědeckých výpovědí ze strany městského soudu. Uvádí, že statutární orgány deklarovaného dodavatele, jakož i jejich zmocněná zástupkyně a účetní, vypověděly, že pro společnost nikdy žádné odborné ani jednatelské oprávnění nevykonávaly. Vše měl na starost výlučně zesnulý pan G. Jejich výpovědi tak nemají žádnou relevanci, neboť se týkají skutečností, o kterých nemají žádné povědomí. Hodnocení i městského soudu považuje za nedostatečné.

Stěžovatelka navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti pouze odkázal na vyjádření k žalobě a na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatelka je řádně zastoupena (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Dále zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejprve se kasační soud zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku městského soudu. Námitka stěžovatelky, dle které se městský soud nevypořádal s jí namítanou nezákonnosti ukončené daňové kontroly, nemá oporu v napadeném rozsudku. S touto námitkou se soud vypořádal na straně 24 a 25 napadeného rozsudku, přičemž dospěl k závěru, že zpráva o daňové kontrole byla se stěžovatelkou projednána dne 20. 6. 2006 a její právo stanovené v ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků nebylo porušeno. Městský soud srozumitelně uvedl, na základě jakého důvodu k takovému závěru dospěl, pokud zdůraznil, že toto právo přísluší stěžovatelce před ukončením kontroly a bylo ji opakovaně zachováno. Dále uvedl, že za okamžik ukončení daňové kontroly považuje právě projednání zprávy o kontrole dne 20. 6. 2006, přičemž skutečnost, že správce daně již věcně nereagoval na vyjádření stěžovatelky ze dne 14. 8. 2006, nepovažoval za nezákonnost. Tento svůj závěr odůvodnil tím, že uvedené vyjádření stěžovatelky do věci nevneslo nic nového, neboť jeho obsahem byly pouze námitky polemizující se závěry správce daně. I když stěžovatelka v žalobě namítala, že v uvedeném vyjádření navrhovala nové důkazní prostředky, městský soud takové návrhy v předmětném vyjádření nenalezl a stěžovatelka sama žádné důkazy, které měla v tomto vyjádření navrhovat, v žalobě nekonkretizovala. Z uvedeného je zřejmé, z jakých důvodů považoval městský soud námitku stěžovatelky napadající kontumační ukončení daňové kontroly za nedůvodnou, a jeho závěry jsou zcela přezkoumatelné. Ostatně s těmito závěry soudu stěžovatelka v kasační stížnosti věcně polemizuje, což by v případě jejich absence nebylo možné.

Kasační soud neshledal namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ani ve vztahu k závěru městského soudu ve věci hodnocení provedených důkazů. Městský soud se vypořádal jak s hodnocením důkazů provedeným žalovaným, tak se všemi žalobními námitkami, napadající nesprávné hodnocení důkazů (srovnej strana 26 a 27 napadeného rozsudku).

Kasační soud ověřil, že i žalovaný se vypořádal v odůvodnění svého rozhodnutí se všemi otázkami podstatnými pro rozhodnutí ve věci, zejména uvedl, jaký skutkový stav zjistil, pod jakou právní normu takto zjištěný skutkový stav subsumoval a vypořádal se s námitkami a vyjádřeními stěžovatelky.

Námitky napadající nepřezkoumatelnost rozhodnutí městského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného nejsou důvodné. Žádné jiné vady, ke kterým by soud musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační soud nenalezl.

Pro věcné posouzení první kasační námitky tj. nezákonného ukončení daňové kontroly, které dle tvrzení stěžovatelky zabránilo stěžovatelce účinným způsobem bránit svá procesní práva, kasační soud provedl následující rekapitulaci průběhu daňové kontroly.

Ze správního spisu zdejší soud ověřil, že daňová kontrola byla u stěžovatelky zahájena za zdaňovací období roku 2002 a 2003 dne 5. 1. 2006. Stěžovatelka byla v uvedeném zdaňovacím období spolupracující osobou svého manžela R. Čá. V souladu s ustanovením § 13 zákona o daních z příjmů byly ve zdaňovacím období za rok u 2003 na stěžovatelku rozděleny příjmy a výdaje dosažené při podnikání jejím manželem ve výši 45 %.

V rámci kontroly provedené u R. Čá. byly prověřovány faktury, které byly v účetnictví manžela stěžovatelky zahrnuty jako faktury vystavené společností M. P. ELEKTA, na základě kterých byly Ra. Čá. a následně i stěžovatelkou uplatněny daňově uznatelné výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Fakturace s deklarovaným subjektem přesahovala v období roku 2003 částku 4 mil. Kč.

Dožádáním u příslušného správce daně deklarovaného dodavatele bylo ověřeno, že v účetnictví této společnosti se žádné faktury ani jiné příjmové doklady, týkající se obchodování deklarovaného dodavatele s R. Čá. nenacházejí. Jako svědci byli předvoláni L. T. G., v rozhodné době vedoucí organizační složky deklarovaného dodavatele, V. V. H., v rozhodné době vedoucí organizační složky deklarovaného dodavatele a M. M., účetní a zástupkyně deklarovaného dodavatele v daňovém řízení.

Z provedených svědeckých výpovědí vyplynulo, že za deklarovaného dodavatele jednal a faktury vystavoval pouze A. V. G., který zemřel v roce 2002, z tohoto důvodu byla obchodní činnost společnosti utlumena. V roce 2003, tj. v rozhodném období, deklarovaný dodavatel ekonomickou činnost nevyvíjel. Svědci dále vypověděli, že R. Čá. neznají, předmětné faktury nebyly jejich společností vystaveny, údaje na fakturách nejsou správné (název organizační složky je chybný, adresa neplatí již od roku 1999, razítko a podpisy neodpovídají razítku a podpisu

této společnosti). Obdobně neodpovídá formát faktur ani formát pokladních dokladů. K výslechům svědků se R. Čá. ani jeho zástupkyně nedostavili.

R. Čá. byl následně vyzván, aby u ve výzvě specifikovaných faktur prokázal faktické vynaložení zde deklarovaných výdajů. Dne 26. 10. 2005 bylo správci daně zasláno vyjádření R. Čá., dle kterého byly všechny sporné faktury řádně zaúčtovány, pořízené zboží bylo následně dodáno a proúčtováno jeho odběratelům. V současné době nemá R. Čá. k uvedené společnosti ani závazky, ani pohledávky, obchodní styk byl ukončen v roce 2003.

Na základě uvedeného správce daně v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyloučil z daňově uznatelných nákladů veškeré výdaje, uplatněné R. Čá. (a v tomto důsledku i stěžovatelkou) jako výdaje na pořízení materiálu od společnosti M. P. ELEKTA. V tomto důsledku byl u stěžovatelky zvýšen ve zdaňovacím období roku 2003 základ daně a byla dodatečně vyměřena daň ve výši 112 788 Kč. S těmito skutečnostmi byla stěžovatelka seznámena při projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 18. 1. 2006, č. j. 8167/06/009933/6813. Stěžovatelka ve zprávě o kontrole potvrdila, že nemá k dispozici žádné jiné doklady, a že žádné doklady nezatajila. Zástupkyně stěžovatelky do zprávy o kontrole uvedla: „*Dne 23. 1. 2006 se telefonicky domluvím s FÚ, zda se ke kontrole vyjádřím písemně teď nebo zda se vyjádřím až v rámci odvolacího řízení.*“

Písemným podáním ze dne 30. 1. 2006 stěžovatelka uplatnila své právo vyjádřit se před ukončením kontroly k jejímu výsledku, jakož i ke způsobu jeho zjištění. Ve svém vyjádření mimo jiné uvedla, že dle jejího názoru manžel důkazní břemeno ohledně jím uplatněných daňově uznatelných výdajů unesl, neboť výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zahrnul do svých evidencí a tím jejich daňovou uznatelnost prokázal způsobem, který po něm lze ze zákona spravedlivě požadovat.

Dále uvedla, že skutečnosti, že sporné doklady nebyly vystaveny společností M. P. ELEKTA nebyly doposud (kromě místního šetření u dožádaného správce daně) prokázány. Pokud by tomu tak opravdu bylo, musí připustit, že ohledně skutečného dodavatele deklarovaného materiálu mohl být její manžel uveden v omyl a dokonce mohl být objektem protiprávní činnosti. Takové skutečnosti nejsou ani ona ani její manžel způsobilí prokázat, neboť se jedná o skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jejich vlivu. V takovém případě nelze spravedlivě požadovat, aby stěžovatelka a její manžel nesli za takové jednání důsledky uvedené v kontrolních závěrech.

Jako další důkazy pro svá tvrzení stěžovatelka v závěru vyjádření navrhla vyslechnutí 4 svědků, a to zaměstnanců manžela, M. Z., L. E., M. P. a M. Fe.

Dne 15. 3. 2006 byli stěžovatelkou navržení svědci vyslechnuti a stěžovatelka byla téhož dne seznámena se závěry správce daně k těmto výslechům (protokol ze dne 15. 3. 2006, č. j. 79300/06/009933/6813). Dle správce daně svědecké výpovědi žádným způsobem faktické vynaložení sporných nákladů neprokázaly, svědci nic bližšího o obchodování manžela stěžovatelky s deklarovaným dodavatelem nevěděli. Pouze svědek Z. hovořil o existence plné moci, na základě, které bylo vystupováno jménem společnosti M. P. ELEKTA. Taková plná moc nebyla správci daně doložena.

Stěžovatelka do protokolu uvedla, že se k těmto závěrům správce daně vyjádří písemně nejpozději do 20. 3. 2006, což také učinila. V pořadí druhém vyjádření stěžovatelka polemizuje se závěry správce daně, napadá hodnocení svědeckých výpovědí, zpochybňuje věrohodnost svědků vyslechnutých dožádaným správcem daně. Uvádí např., že existence plné moci vyšla najevo až v rámci svědecké výpovědi M. Z., s tím, že nikdo nebyl vyzván k jejímu předložení. Nadále trvá na unesení důkazního břemene.

Dne 20. 6. 2006 byla se stěžovatelkou projednána zpráva o daňové kontrole č. j. 186276/06/009933/6713. V této zprávě je na straně č. 4 uvedeno, že původní zprávu o daňové kontrole ze dne 18. 1. 2006 považuje správce daně vzhledem k dalšímu dokazování, provedeném na návrh stěžovatelky (výslechy svědků) za koncept. Výsledky z daňové kontroly jsou proto projednávány pod novým číslem jednacím s doplněním dále uvedených zjištění.

V této zprávě o kontrole je provedena podrobná rekapitulace dosavadních zjištění. Je zde provedeno podrobné hodnocení všech svědeckých výpovědí a je zde reagováno na vyjádření stěžovatelky, uplatněné ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Dle obsahu zprávy setrval správce daně na svém závěru, že v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nebylo faktické vynaložení sporných výdajů prokázáno.

Stěžovatelka v závěru zprávy o daňové kontrole uvedla: „*vzhledem k novým skutečnostem resp. závěrům SD, uvedených v přílohách č. 2 a3 k této zprávě o kontrole, požaduje DS přiměřenou lhůtu pro vyjádření ke zprávě o kontrole a to do 15. 8. 2006*“. Dne 14. 8. 2006 bylo správci daně zasláno vyjádření ke zprávě o kontrole v rozsahu 17 stran, ve kterém stěžovatelka polemizuje se závěry správce daně a požaduje doplnit řízení o vyjádření k jejím námitkám a dále o kontrolu účetních dokladů, které jsou k dispozici u společnosti M. P. ELEKTA. Ve vyjádření je opakovaně zpochybňována věrohodnost svědků vyslechnutým dožádaným správcem daně, nesprávné hodnocení jí navržených svědeckých výpovědí.

Na uvedené vyjádření reagoval správce daně písemností ze dne 21. 8. 2006, ve které zejména stěžovatelce sdělil, že s ohledem na obsah jejího vyjádření považuje

daňovou kontrolu za ukončenou. Dále uvedl, že další dokazování není vzhledem k podkladům založeným ve spise třeba.

Z uvedené rekapitulace vyplývá, že námitka stěžovatelky o nerespektování jejího práva, stanoveného v ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní poplatků, není důvodná. Kasační soud se zcela ztotožňuje se závěrem městského soudu, dle kterého bylo stěžovatelce právo vyjádřit s k výsledkům uvedeným ve zprávě o kontrole, jakož i ke způsobu jeho zjištění zcela zachováno, a to opakovaně, nejprve v rámci jejího vyjádření ze dne 30. 1. 2006 a následně v rámci jejího vyjádření ze dne 15. 3. 2006. Správce daně na její námitky vždy reagoval a provedl navrhované důkazy, tj. výslechy zaměstnanců manžela. Rovněž nutno poznamenat, že časové dimenze práva vyjadřovat se ke skutečnostem v rámci daňové kontroly a navrhovat důkazy byla více než přiměřená rozsahu správcem daně prověřovaných skutečností. Jinak řečeno, stěžovatelce byl opakovaně poskytnut čas pro vyjádření a navrhování případných dalších důkazů.

Výtky stěžovatelky, dle kterých bylo řízení zmatečné, neboť se v rámci projednávání kontrolních výsledků objevuje jakýsi koncept zprávy o kontrole, kasační soud naprosto odmítá. Pro posouzení porušení stěžovatelčiných procesních práv není totiž podstatné, zda správce daně po doplnění dokazovaní (v projednávané věci navíc z iniciativy samotné stěžovatelky) označí původní zprávu jako koncept a vyhotoví zprávu novou či provedené dokazování zahrne do původní zprávy jako její doplnění. Podstatná je pouze skutečnost, zda správní orgán svým postupem stěžovatelku na jejím procesním právu skutečně krátí. Kasační soud ověřil, že stěžovatelce byly veškeré skutečnosti rozhodné pro stanovení daně známy již dne 18. 1. 2006, kromě navržených svědeckých výpovědí, které správce daně provedl a vyhodnotil, žádné další nové důkazy stěžovatelka ve svých vyjádřeních nenavrhla.

Na postupu správce daně, který její v pořadí třetí vyjádření k výsledkům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole nepovažoval za relevantní pro další opětovné projednání zprávy o kontrole, kasační soud nic nezákonného neshledal. Po prostudování vyjádření stěžovatelky ze dne 14. 8. 2006 kasační soud souhlasí se závěrem městského soudu, že stěžovatelka tímto vyjádřením nic nového do doposud zjištěného skutkového stavu nevnesla. Přestože je vyjádření stěžovatelky rozsáhlé (17 stran textu), jedná se o polemiku se závěry správce daně, která se argumentačně velmi často opakuje a která je výrazem nesouhlasu stěžovatelky s obsahem samotných kontrolních zjištění, jakož i výrazem nesouhlasu s hodnocením provedených důkazů. Žádné konkrétní důkazy, které by zpochybnily doposud zjištěný skutkový stav, stěžovatelka v tomto vyjádření neuplatnila. Opakované zpochybňování věrohodnosti svědků či opakované zpochybňování hodnocení svědeckých výpovědí nejsou důvodem pro další prodlužování vlastní kontroly. Stěžovatelka svými vyjádřeními pouze polemizovala s právním hodnocením rozhodných skutečností a nenavrhovala doplnění výsledku uvedeného ve zprávě. Proto za situace, kdy zpráva o daňové kontrole obsahuje jednoznačné závěry

správce daně ohledně stanovení daňové povinnosti stěžovatelky, jakož i veškeré skutečnosti, z nichž správce daně vycházel, přičemž stěžovatelka nenavrhla žádné nové skutečnosti, nebylo nutno se s ohledem na povahu vznesených námitek se k těmto zvlášť vyjadřovat a nařizovat další jednání Správce daně proto stěžovatelku žádným způsobem nepoškodil, pokud nereagoval na její nesouhlasná tvrzení novým projednáním zprávy o kontrole a považoval daňovou kontrolu za ukončenou.

Tvrzení stěžovatelky, dle kterého byl správce daně povinen znovu zprávu o daňové kontrole projednat, neboť se k tomu zavázal tím, že jí poskytl lhůtu k vyjádření, nemá oporu v zákoně. Pokud správce daně na sdělení stěžovatelky, že se ke zprávě o kontrole písemně vyjádří, žádným způsobem ve zprávě o kontrole nereagoval, pak bylo jeho povinností vyčkat na obsah tohoto vyjádření. Případným pochybením by pak mohl být takový postup správce daně, kdy by správce daně bez dalšího vydal platební výměr. I v případě takového evidentního pochybení by však v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu bylo nutno zkoumat, zda tato skutečnost měla vliv na zákonnost platebního výměru. Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu se nejedná o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 103/2005 - 65, všechna zde uvedená rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz). I z judikatury Ústavního soudu ostatně plyne, že je relevantní především to, zda má případné pochybení vliv na porušení základních procesních principů, např. zda bylo účastníku upřeno právo účastnit se výslechu svědka, klást svědku otázky, apod. (srov. např. rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2002, sp. zn. I. ÚS 54/01, www.judikatura.cz). V projednávané věci správce daně na uvedené vyjádření vyčkal a po seznámení se s jeho obsahem srozumitelným způsobem stěžovatelce sdělil, z jakého důvodu již žádné další doplňování dokazování nebude provádět. Takovým postupem nemohla být stěžovatelka zkrácena na svých procesních právech. Kasační soud se proto ztotožňuje se závěrem městského soudu, dle kterého byla kontrola ukončena řádným projednáním zprávy o kontrole dne 20. 6. 2006.

Pokud jde o druhou věcnou kasační námitku, tj. nesprávné hodnocení svědeckých výpovědí (statutárních orgánů deklarovaného dodavatele, jakož i jejich účetní), pak ani tuto námitku kasační soud nepovažuje za důvodnou. Stěžovatelka namítá, že výpovědi těchto osob nemají žádnou relevanci, neboť se týkají skutečností, o kterých tyto osoby nemají žádné povědomí. Výše uvedené dovozuje z toho, že ostatní jednatelé M. P. ELEKTA vypověděli, že pro společnost M. P. ELEKTA nikdy žádné odborné ani jednatelské oprávnění nevykonávali. Vše měl na starost výlučně zesnulý pan G.

Úvodem je nutno připomenout, že předmětem kontroly bylo posouzení otázky, zda stěžovatelka splnila podmínky pro odečtení výdajů na dosažení,

zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Kasační soud zdůrazňuje, že daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky. V prvé řadě se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, a jeho vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno.

Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen.

Důkazní břemeno přitom nese daňový subjekt. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím. Správce daně může takto prokázané skutečnosti dále vyvrátit pouze tehdy, pokud prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené doklady nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými.

Výše uvedené doslova nastalo v projednávané věci, kdy správce daně zcela zákonným způsobem zpochybnil věrohodnost a průkaznost stěžovatelkou, respektive jejím manželem, předložených dokladů. Bylo proto na daňovém subjektu (v projednávané věci na stěžovatelce), aby prokázala soulad na fakturách deklarovaných obchodních případů se skutečností. Stěžovatelka mohla setrvat na svých původních tvrzeních a doložit, že i přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo naopak mohla korigovat svá původní tvrzení, nabídnout tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázat.

Jak již Nejvyšší správní soud ve své judikatuře uvedl, za této situace budou důkazní prostředky pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na www.nssoud.cz).

Žádné takové důkazy však stěžovatelka v projednávané věci nenabídla. Na místo toho, aby se soustředila na unesení svého důkazního břemene, v obecné rovině napadala obsah jednotlivých svědeckých výpovědí, či věrohodnost svědků. Kasační soud však žádná pochybení v hodnocení důkazů nenalezl a ztotožnil se se závěrem městského soudu, že žádná z provedených výpovědí nebyla způsobilá prokázat, že materiál deklarovaný na sporných fakturách dodala v rozhodném období manželu stěžovatelky skutečně společnost M. P. ELEKTA.

Ze spisového materiálu je zřejmé, že L. T. G., V. V. H. (v rozhodné době statutární orgány společnosti M. P. ELEKTA) a M. M. (zmocněná zástupkyně a účetní deklarovaného dodavatele) byly místně příslušným správcem daně vyslechnuti dvakrát. Poprvé v souvislosti s daňovou kontrolou manžela stěžovatelky, kdy se ani manžel stěžovatelky, ani jeho zástupkyně k svědeckým výpovědím vůbec nedostavili), a podruhé v rámci odvolacího řízení stěžovatelky, za přítomnosti její zástupkyně.

Tyto osoby opakovaně shodně vypověděly, že v období roku 2003 společnost M. P. ELEKTA nevykonávala žádnou obchodní činnost. Byl zpochybněn formát posuzovaných dokladů i údaje na nich uvedené, sporné faktury nebyly touto společností vystaveny, nejsou součástí účetnictví společnosti. Nikdo ze svědků manžela stěžovatelky neznal. Účetní společnosti ve své výpovědi uvedla, že v roce 2002 fungovala M. P. ELEKTA pouze 3 měsíce, v roce 2003 vůbec, a to právě v důsledku smrti jednatele společnosti. Od té doby vykazovala společnost až do dne konání výpovědi nulovou daňovou povinnost.

Ze svědeckých výpovědí jednoznačně vyplynulo, že po smrti A. G. (28. 9. 2002) byla činnost společnost utlumena. Pravdivost těchto tvrzení byla ověřena místně příslušným správcem daně, který provedl u M. P. ELEKTA v letech 2004 a 2005 daňovou kontrolu za zdaňovací období 2000 až 2002. Za zdaňovací období roku 2002 byly kontrolou zjištěny pouze 3 faktury v celkovém objemu 183 700 Kč. V roce 2003 nebyla dle místně příslušného správce daně žádná obchodní činnost vykonávána.

Opakované tvrzení svědků, že uvedená společnost žádné obchodní aktivity v roce 2003 nevykonávala, tedy nemohla v tomto období žádné dodávky pro manžela stěžovatelky uskutečnit, nemůže být zpochybněno uplatněnou námitkou stěžovatelky. A. G. zemřel v roce 2002, tj. před uskutečněním posuzovaných sporných dodávek. Pokud dle tvrzení stěžovatelky vyslechnutí svědci vypověděli, že

pro společnost M. P. ELEKTA nikdy žádné odborné ani jednatelské oprávnění nevykonávali, vše měl na starost výlučně zesnulý A. G., pak ať už je jejich tvrzení pravdivé či nikoliv, žádným způsobem nevyvrací jejich tvrzení o tom, že v roce 2003 tato společnost žádné obchodní aktivity nevyvíjela. Ve výpovědi svědka V. V. H. ze dne 26. 2. 2008, na přímou otázku zástupkyně stěžovatelky navíc tento svědek odpověděl, že zastával ve společnosti M. P. ELEKTA funkci jednatele a výslovně uvedl, že uzavíral smlouvy, jednal za firmu a „když byla práce, chodil po stavbách".

Žádná z provedených svědeckých výpovědí (včetně výpovědí zaměstnanců manžela stěžovatelky) nepotrvdila pořízení deklarovaného plnění od společnosti M. P. ELEKTA. Stěžovatelka neprokázala, komu konkrétně peníze manžel stěžovatelky vyplatil, nelze ověřit ani to, od koho bylo deklarované zboží nakoupeno a za jakou cenu. Stěžovatelkou deklarované výdaje nelze proto považovat za výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 o daních z příjmů.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítnul. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému náklady řízení nevznikly. Z uvedených důvodů zdejší soud rozhodl, že žádnému z účastníků se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 30. srpna 2011

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu