

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **J. Ch.**, zastoupeného JUDr. Josefem Kašparem, advokátem se sídlem Jáchymovská 27, 360 04 Karlovy Vary, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, 305 72 Plzeň, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 10. 2008, č. j. 7784/08-1100-402099 a č. j. 7788/08-1100-402099, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 10. 8. 2011, č. j. 30 Ca 1/2009 - 58,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 10. 8. 2011, č. j. 30 Ca 1/2009 - 58, **se zrušuje** a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce v letech 2001 a 2002 dosahoval příjmů z komisního prodeje. Jako komisionář měl mimo jiné zařizovat prodej elektromateriálu různými osobami a jeho nákup V. J. (členem sdružení bez právní subjektivity „Sdružení elektro Ježek a spol. Velkoobchod elektro“) nebo společností Elektro JEŽEK, s. r. o. V rámci těchto transakcí žalobce přijímal peněžní částky od V. J. nebo společnosti Elektro JEŽEK, s. r. o., za vykoupený elektromateriál, které měl následně vyplatit prodávajícím osobám. Finanční úřad v Sokolově (dále jen „správce daně“) po provedené daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 a 2002 dospěl k závěru, že žalobce neprokázal v některých případech vyplacení těchto částek. Konkrétně v roce 2001 neprokázal vyplacení částky v hotovosti ve výši 964 070 Kč panu X. a v roce 2002 neprokázal vyplacení částek v hotovosti ve výši 516 537 Kč panu X., ve výši 388 439 Kč panu J. a ve výši 62 252 Kč panu Y. (celkem za rok 2002 částku ve výši 967 228 Kč).

[2] Na základě těchto zjištění neuznal správce daně uvedené částky jako výdaje vynaložené žalobcem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 11. 2006, čj. 86459/06/155910/0556, doměřil správce daně žalobci daňovou povinnost za rok 2001 ve výši 125 954 Kč, a dodatečným platebním výměrem z téhož dne čj. 86461/06/155910/0556 mu doměřil daňovou povinnost za rok 2002 ve výši 156 903 Kč. Odvolání žalobce zamítl žalovaný rozhodnutími ze dne 20. 10. 2008, čj. 7784/08-1100-402099 a čj. 7788/08-1100-402099.

[3] Proti rozhodnutím žalovaného podal žalobce správní žaloby ke Krajskému soudu v Plzni. Krajský soud usnesením spojil tyto věci ke společnému projednání a rozhodnutí a rozsudkem ze dne 10. 8. 2011, čj. 30 Ca 1/2009 - 58, žaloby zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce brojil proti rozsudku krajského soudu obsáhlou kasační stížností. V prvé řadě namítal, že k doměření daně došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, která podle žalobce uplynula dne 31. 12. 2007. Žalobce má za to, že prekluzivní lhůta nemohla být přerušena výslechem svědkyně S. konaném dne 21. 11. 2007, ani vyrozuměním o budoucím výslechu svědka Y. doručeném žalobci v prosinci téhož roku. V další námitce žalobce tvrdil, že správce daně nevyčkal na avizované vyjádření žalobce ke zprávě o daňové kontrole a vydal dodatečné platební výměry. Žalovaný tím porušil § 2 odst. 1, § 31 odst. 2 a § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, neboť se nevypořádal s žalobcovým vyjádřením. Žalovaný též vydal dodatečné platební výměry, aniž byla s výsledky kontroly seznámena spolupracující manželka žalobce a aniž jí bylo umožněno se k nim vyjádřit.

[5] V třetí kasační námitce žalobce shrnul své výtky vůči výzvě správce daně ze dne 22. 12. 2005, čj. 82322/05/155930, která byla dle jeho názoru neplatná, neurčitá, nesrozumitelná a nesplnitelná. Výzva rovněž nesplňovala požadavky ve smyslu § 43 zákona o správě daní a poplatků, neboť neobsahovala konkrétní pochybnosti správce daně. Ve čtvrté námitce žalobce tvrdil, že některé listinné důkazy nebyly součástí spisu správce daně, nebyly jím provedeny a hodnoceny, avšak žalovaný je jako důkazy uznal a hodnotil (úřední záznam Policie České republiky ze dne 24. 1. 2003, čj. ORSO-986/HK-2002, znalecký posudek ze dne 5. 9. 2006, čj. PZC-4793/KT-E-2003, svědecká výpověď L. S.). Žalobce s těmito důkazními prostředky, jejich obsahem a hodnocením nebyl v průběhu daňové kontroly seznámen.

[6] Podle páté námitky žalovaný nevyřešil otázku, zda bylo na žalobce převedeno vlastnické právo k věcem (elektromateriálu) nabízeným do prodeje třetími osobami a zda tedy šlo o žalobcovy daňově uznatelné příjmy. Rovněž žalovaný neobjasnil, zda došlo oprávněně k přesunu veškerých příjmů žalobcem nezahrnutých do základu daně mezi příjmy do základu daně zahrnované a ve stejné výši i k přesunu výdajů. V této souvislosti žalobce namítl, že správce daně ani žalovaný neprovedli výslech žádné z osob, s kterými

byly obchody uzavírány. Šestou námitkou žalobce brojil proti tomu, že nebyl seznámen s hodnocením výslechu svědkyně S. v rámci odvolacího řízení. Došlo tak k porušení zásady dvojinstančnosti řízení a zásady součinnosti a spolupráce s daňovým subjektem. V sedmé kasační námitce žalobce označil za nesprávné závěry žalovaného, že žalobce neprokázal, že skutečně vykoupil elektromateriál v deklarovaném množství a čase, přičemž soud se žalobcovými námitkami v tomto směru nezabýval. Soud se rovněž nezabýval námitkou žalobce, že žalovaný nevyřídil žalobcovu stížnost na postup správce daně podle § 175 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád.

[7] Ze všech těchto důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný se ke kasační stížnosti v poskytnuté lhůtě nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

[10] Nejvyšší správní soud posoudil jednotlivé kasační námitky v pořadí, jak je žalobce uplatnil v kasační stížnosti. Nejprve se tedy zabýval otázkou prekluze pravomoci správce daně doměřit daň (III./A), poté tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu ve vztahu k otázce, zda žalobce skutečně vykoupil elektromateriál v deklarovaném množství a čase a k otázce podané stížnosti podle § 175 správního řádu (III./B), nezákonným předčasným vydáním dodatečných platebních výměrů (III./C), nezákonností výzvy ze dne 22. 12. 2005, čj. 82322/05/155930 (III./D), neseznámením žalobce s některými důkazními prostředky – včetně svědectví svědkyně S., které žalobce zařadil pod samostatnou šestou kasační námitku (III./E), a konečně otázkou převodu vlastnického práva k elektromateriálu a zvýšením žalobcových příjmů a výdajů (III./F).

[11] Kasační stížnost je důvodná.

III./A) Prekluze pravomoci správce daně doměřit daň

[12] Lhůty pro vyměření (doměření) daně upravoval v rozhodné době § 47 zákona o správě daní a poplatků: *(1) Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. (2) Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce*

zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

[13] Při výkladu tohoto ustanovení se praxe potýkala či potýká se dvěma hlavními problémy, a to délkou lhůty pro doměření daně (resp. okamžikem, odkdy lhůta běží) a vymezením úkonu, který je způsobilý běh této lhůty přerušit. K první otázce, jež byla do té doby jednotně řešena správci daně i správními soudy, zaujal odlišný názor Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dostupném na http://nalus.usoud.cz. Podle Ústavního soudu dochází k daňové prekluzi po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nikoliv od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Tento názor byl posléze převzat správními soudy i daňovou správou (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2009, čj. 1 Afs 139/2006 - 108, dostupný na www.nssoud.cz).

[14] Pokud jde o druhou otázku, vymezil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu obecně v usnesení ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005 - 94, publikovaném pod č. 953/2006 Sb. NSS, podmínky přerušení prekluzivní lhůty: *„Běží-li základní tříletá lhůta pro vyměření daně, může k jejímu přerušení dojít jen za podmínky, že byl učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení a že o něm byl daňový subjekt zpraven. Co se konkrétně rozumí úkonem zasahujícím do běhu lhůty, zákon neuvádí. Je tedy otázkou výkladu, které úkony mohou způsobit přerušení běhu lhůty, přičemž je třeba mít na zřeteli, že jde o lhůtu prekluzivní, vytvářející jistotu daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Její běh lze proto „prodlužovat" je výjimečně a z důvodů závažných. (...) Úkon přerušující lhůtu musí tak nutně být výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem ust. § 47 odst. 2* [zákona o správě daní a poplatků] *je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem."* Rozšířený senát též dovodil, že úkon přerušující běh prekluzivní lhůty může být učiněn též v odvolacím řízení (usnesení ze dne 16. 12. 2009, čj. 7 Afs 36/2008 - 134, publikované pod č. 2026/2010 Sb. NSS).

[15] Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu považuje za úkon přerušující prekluzivní lhůtu daňovou kontrolu, přičemž rozhodným okamžikem pro přerušení lhůty je okamžik jejího zahájení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52, publikovaný pod č. 634/2005 Sb. NSS). Úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty však není formální sepis protokolu o zahájení daňové kontroly, pokud v přiměřené době po něm nenásledují další kroky správce daně, jimž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2004, čj. 7 Afs 22/2003 - 109, dostupný na www.nssoud.cz, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, čj. 8 Afs 7/2005 - 96, publikovaný pod č. 1480/2008 Sb. NSS).

[16] V projednávaném případě je předmětem řízení daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 a 2002. V případě prvního zdaňovacího období by ve smyslu judikatury Ústavního soudu skončila prekluzivní lhůta pro vyměření a doměření této daně dne 31. 12. 2004, u druhého období dne 31. 12. 2005. Správce daně dne 28. 1. 2004

protokolem o ústním jednání čj. 4291/04/155930 zahájil u žalobce daňovou kontrolu této daně za zmiňovaná zdaňovací období. Z protokolu vyplývá, že žalobce byl poučen o svých právech a povinnostech a dále si pracovníci správce daně od žalobce vyžádali předložení účetních a evidenčních dokladů. S žalobcem bylo podle protokolu dohodnuto, že daňová kontrola bude fyzicky zahájena dne 23. 2. 2004 v 9:00 hodin u správce daně. V tento den měl žalobce předložit požadované doklady. K tomu však žalobce uvedl, že proti němu bylo zahájeno trestní stíhání, a proto musel většinu požadovaných dokladů předložit Policii České republiky.

[17] Správce daně, žalovaný, soud i žalobce sám považovali citovaný protokol o zahájení daňové kontroly za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty a svou argumentaci pak soustředili na povahu některých úkonů správce daně a žalovaného na sklonku roku 2007: zatímco žalobce tyto úkony neměl za způsobilé prekluzivní lhůtu přerušit, správce daně, žalovaný i soud naopak ano. Jelikož jsou však správní soudy povinny přihlížet k daňové prekluzi z úřední povinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008 - 135, publikovaný pod č. 1851/2009 Sb. NSS), posoudil její podmínky zdejší soud autonomně a v souladu s výše citovanou judikaturou dospěl k závěru, že zmiňovaný protokol o zahájení daňové kontroly za úkon přerušující prekluzivní lhůtu považovat nelze. Ze správního spisu totiž vyplývá, že správce daně po zahájení daňové kontroly neučinil žádný další úkon téměř dva roky, a to až do 23. 8. 2005, kdy správce daně pořídil kopie dokladů z trestního spisu. O tomto úkonu však žalobce nebyl zpraven. Dalším úkonem bylo až ústní jednání se žalobcem konané dne 10. 11. 2005 (viz protokol o ústním jednání čj. 70177/05/155930), na němž již byly žalobci kladeny konkrétní otázky a řešeny konkrétní pochybnosti správce daně. Dne 22. 12. 2005 pak následovala výzva správce daně vůči žalobci a další úkony daňové kontroly.

[18] Z těchto skutečností má Nejvyšší správní soud za prokázané, že zahájení daňové kontroly dne 28. 1. 2004 bylo ryze formální. Ze správního spisu nelze vyčíst jakýkoliv rozumný důvod, který by ospravedlňoval dlouhodobou nečinnost správce daně, kterou zdejší soud považuje za zjevně nepřiměřenou situaci žalobce. Za faktické zahájení daňové kontroly lze považovat až ústní jednání se žalobcem dne 10. 11. 2005, a toto lze teprve považovat za úkon přerušující prekluzivní lhůtu pro vyměření a doměření daně. Nejvyšší správní soud proto musí konstatovat, že prekluzivní lhůta pro doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 marně uplynula dne 31. 12. 2004. Veškeré úkony správce daně a žalovaného směřující k doměření daně po tomto datu byly nezákonné a krajský soud se dopustil nezákonnosti, pokud k prekluzi nepřihlédl.

[19] Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2002 naopak úkon ze dne 10. 11. 2005 účinně přerušil prekluzivní lhůtu, která začala běžet znovu od konce roku 2005 a skončila dne 31. 12. 2008. Jelikož daň za toto zdaňovací období byla žalovaným pravomocně doměřena dne 6. 11. 2008, není v tomto případě námitka prekluze důvodná. Z tohoto pohledu nemá význam blíže se zabývat námitkami žalobce ohledně povahy úkonů prováděných správcem daně či žalovaným na sklonku roku 2007. Pro úplnost Nejvyšší správní soud podotýká, že uvedené závěry o běhu prekluzivní lhůty ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím nemohou být pro žalobce ani žalovaného překvapivé, neboť je ve svých rozhodnutích ze dne 14. 7. 2009, čj. 39/24 591/2009 - 392 a čj. 39/53 116/2009 - 392, vyslovilo již Ministerstvo financí, když posuzovalo žádost o povolení přezkumu

rozhodnutí žalovaného. Přes tyto závěry se však ministerstvo neodhodlalo ke zrušení rozhodnutí žalovaného ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2001.

[20] S ohledem na konstatovanou daňovou prekluzi se Nejvyšší správní soud dalšími kasačními námitkami zabýval pouze ve vztahu k rozhodnutí žalovaného, které se týkalo zdaňovacího období roku 2002.

III./B) Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu

[21] Z hlediska nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu uplatnil žalobce dvě zásadní námitky: první se týkala prokázání výkupu elektromateriálu žalobcem, druhá pak stížnosti žalobce podle § 175 správního řádu. Zdejší soud připomíná ze své judikatury, že nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu je dána, *„opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek“* (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS), a rovněž tehdy, *„není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (...). Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“* (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS).

[22] Žalovaný ve svém rozhodnutí konstatoval, že žalobce neprokázal, a) že skutečně vykoupil elektromateriál od osob uvedených na výdajových pokladních dokladech v deklarovaném místě a čase, b) že těmto osobám za vykoupený materiál zaplatil. Žalobce v žalobě napadal oba závěry žalovaného; ve vztahu k závěru ad a) v podstatě tvrdil, že tyto skutečnosti po něm správce daně prokazovat nikdy nepožadoval, a žalobce tak v této souvislosti nemohl být zatížen důkazním břemenem. Krajský soud se v napadeném rozsudku zabýval především pro věc určující problematikou ad b), avšak k námitkám žalobce k otázce ad a) se nevyjádřil. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je v této části nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[23] Žalobce rovněž v žalobě na s. 14 – 15 napadal závěry žalovaného týkající se využití § 175 odst. 1 správního řádu žalobcem v průběhu daňového řízení. Tyto námitky ovšem krajský soud ve svém rozsudku zcela opomněl a nijak se k nim nevyjádřil. Také v této části je proto jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[24] Jelikož Nejvyšší správní soud z naznačených důvodů shledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., musel se dále zabývat tím, zda je oprávněn odpovědět i na další námitky žalobkyně uplatněné v kasační stížnosti. Při řešení této otázky aplikoval Nejvyšší správní soud usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 - 74, www.nssoud.cz. V tomto usnesení rozšířený senát vyslovil, že *„krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (podobně též Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti) není oprávněn vyhnout se hodnocení těch skutkových a právních otázek, které, jelikož se jimi orgán či soud, jehož rozhodnutí se přezkoumává, v potřebné míře zabýval, samy o sobě předmětem přezkumu být mohou, poukazem na to, že ve vztahu k jiným skutkovým či právním*

otázkám, od předchozích oddělitelným, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Nejvyšší správní soud podotýká, že zabývat se těmito oddělitelnými otázkami je nutno jen tehdy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (či lze-li vzhledem k okolnostem rozumně předpokládat, že takový význam mít bude). Pokud se však s ohledem na dosavadní výsledky řízení, povahu věci či z jiných důvodů stávají v důsledku zrušovacího rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost některé skutkové a právní otázky (a k nim směřující žalobní či stížní námitky) bezpředmětnými, není nutno se jimi zabývat; postačí toliko zdůvodnit, proč je má soud v daném řízení nadále za bezpředmětné". Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zbývající kasační námitky směřují proti částem rozsudku krajského soudu, které jsou oddělitelné od části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, a proto se jimi dále podrobněji zabýval.

III./C) Nezákonnosti při vydání dodatečných platebních výměrů

[25] Další kasační námitka směřuje k otázce, zda platební výměry byly vydány předčasně – před ukončením daňové kontroly. Podle § 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. 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. Podle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků daňový 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.

[26] Z citovaných ustanovení vyplývá, že daňová kontrola je ukončena projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, čj. 5 Afs 16/2004 - 60, publikovaný pod č. 437/2005 Sb. NSS). Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, na nějž poukazuje žalobce, musí projednání zprávy o daňové kontrole *„obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření.*" Nejvyšší správní soud pak v rozsudku ze dne 8. 2. 2007, č. j. 2 Afs 93/2006 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil názor, že „[*p*]*okud se stěžovatel v rámci projednávání vyjádřil a uvedl, že se dále vyjádří písemně, má správce daně povinnost reagovat na toto vyjádření a se svým stanoviskem daňový subjekt seznámit (...) Právu daňového subjektu vyjadřovat se ke zprávě o daňové kontrole odpovídá povinnost správce daně se s vyjádřeními vypořádat a sdělit své stanovisko daňovému subjektu, jinak by institut projednávání zprávy o daňové kontrole postrádal svůj smysl.*"

[27] Judikatura Nejvyššího správního soudu dále upřesňovala, kdy je správce daně v návaznosti na proběhlou daňovou kontrolu oprávněn vydat dodatečný platební výměr. V rozsudku ze dne 20. 3. 2007, čj. 8 Afs 118/2005 - 53 (dostupný na www.nssoud.cz), zaujal názor, že vydání dodatečného platebního výměru před projednáním zprávy o kontrole je vadou řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé: „[p]*odle*

ustanovení § 31 odst. 4 ve spojení s § 16 odst. 8 [zákona o správě daní a poplatků] *se zpráva o daňové kontrole stává důkazním prostředkem pouze tehdy, je-li s daňovým subjektem projednána a spolupodepsána. Důkazní prostředek se stane skutečným důkazem teprve po provedení důkazního řízení a až na základě provedeného důkazního řízení lze vydat rozhodnutí (§ 2 odst. 3* [zákona o správě daní a poplatků]*). Vzhledem k tomu, že předmětné platební výměry byly vydány před projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, nemohla se tato zpráva stát důkazním prostředkem. Před vydáním rozhodnutí správce daně nemohlo být provedeno důkazní řízení, které by osvědčilo, že zpráva o daňové kontrole se skutečně stala důkazem. Rozhodnuto bylo skutečně bez důkazu. Správce daně navíc stěžovateli před ukončením daňové kontroly neumožnil vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole. Zbavil jej tím možnosti v daňovém řízení účinně hájit svá práva a zásadním způsobem ho na nich zkrátil. Žalovaný posléze pochybení správce daně potvrdil tím, že zamítl odvolání stěžovatele proti předmětným rozhodnutím (platebním výměrům) správce daně. Tento postup daňových orgánů představuje podstatné porušení* [zákona o správě daní a poplatků]*, a to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].*“

[28] Rozdílnou situaci řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 3. 2007, čj. 8 Afs 103/2005 - 65 (www.nssoud.cz), kde stěžovatel při ústním projednávání zprávy o kontrole uvedl, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„se ke zprávě vyjádří po konzultaci s účetní firmou a současně předmětnou zprávu spolupodepsal. Správce daně měl tedy vyčkat, zda se stěžovatel ke zprávě vyjádří, případně mu k tomu stanovit lhůtu (§ 14 odst. 1* [zákona o správě daní a poplatků]*), a teprve poté měl rozhodnout. Správce daně však vydal dodatečný platební výměr ještě téhož dne. (...) správce daně pochybil, když vydal rozhodnutí (dodatečný platební výměr) na základě zprávy o daňové kontrole, aniž vyčkal, zda se stěžovatel v souladu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. f)* [zákona o správě daní a poplatků] *k této zprávě vyjádří.*“ Vzhledem k okolnostem případu, kdy vyjádření stěžovatele nepřineslo nic nového, nevyvrátilo ani nezpochybnilo výsledek daňové kontroly, a skutečnosti uvedené ve vyjádření tudíž nemohly ničeho změnit na posouzení výsledků daňové kontroly, *„nemohlo mít procesní pochybení správce daně bez dalšího vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Nejvyšší správní soud stabilně judikuje, že o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo.*“

[29] Nejvyšší správní soud shrnuje, 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 zákon o správě daní a poplatků, 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, 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.]

[30] 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. Je ovšem 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.

[31] Právě projednávaný případ spadá podle názoru Nejvyššího správního soudu do druhé ze zmiňovaných kategorií. Ačkoliv správce daně používal při komunikaci se žalobcem nevhodně pojem „předběžné“ seznámení s výsledky daňové kontroly (protokol o ústním jednání ze dne 27. 9. 2006, čj. 3482/06/155930), je zjevné, že zpráva o kontrole čj. 70178/05/155930, se kterou byl žalobce seznámen dne 27. 9. 2006, je zcela standardní zprávou o kontrole ve smyslu § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Po obsahové stránce je naprosto shodná se zprávou o kontrole, která byla předložena žalobci při jednání dne 30. 10. 2006, s výjimkou reakcí správce daně na připomínky a námitky daňového subjektu. Kasační námitky žalobce směřující do „předběžnosti“ zprávy proto nepovažuje zdejší soud za důvodné.

[32] S žalobcem byla tedy zpráva o kontrole poprvé projednána dne 27. 9. 2006 s tím, že do 15 dnů mohl žalobce doručit správci daně své písemné vyjádření k výsledkům kontroly (viz úřední záznam ze dne 4. 10. 2006, čj. 77727/06/155930). Žalobce toto své vyjádření správci daně včas doručil dne 10. 10. 2006, a ten jej zapracoval do zprávy o kontrole včetně svých reakcí na toto vyjádření. Takto upravená zpráva o kontrole byla s žalobcem opětovně projednána dne 30. 10. 2006; žalobce na závěr uvedl, že se zprávou a závěrem nesouhlasí, vyjádření podá písemně po projednání s daňovým poradcem. Dále požádal, aby svědci byli znovu předvoláni před správce daně. Správce daně nato dne 1. 11. 2006 vydal dodatečný platební výměr a dne 3. 11. 2006 jej odeslal žalobci. Dne 15. 11. 2006 bylo správci daně doručeno avizované písemné vyjádření ke zprávě o kontrole.

[33] Z popsaného skutkového stavu plyne, že se správce daně dopustil vady řízení jednak tím, že nevyčkal na písemné vyjádření žalobce ke zprávě o kontrole, jednak tím, že na toto vyjádření ve zprávě o kontrole nijak nereagoval. Jestliže si daňový subjekt vymínil písemné vyjádření, měl mu správce daně k tomu určit přiměřenou lhůtu, a teprve po jejím marném uplynutí byl oprávněn vydat dodatečný platební výměr. Tyto vady řízení však neměly vliv na zákonnost dodatečného platebního výměru, a to s ohledem na obsah vyjádření žalobce doručené správci daně dne 15. 11. 2006. Žalobce v něm totiž v podstatě opakoval své námitky obsažené již ve vyjádření ze dne 10. 10. 2006, které

rozšířil o žádost o provedení konkrétních důkazů (svědeckých výpovědí včetně formulace některých otázek; v předchozím vyjádření se omezil pouze na obecnou žádost o provedení dalších důkazů). Neshledal-li správce daně již po prostudování předchozího vyjádření žalobce důvod pro pokračování v daňové kontrole, není rozumného důvodu předpokládat, že by svůj názor změnil na základě obsahu druhého vyjádření žalobce. Nezákonnost platebního výměru pak nezpůsobuje ani absence reakce správce daně na druhé vyjádření žalobce, neboť lze předpokládat, že by spočívala pouze v setrvání správce daně na jeho původním stanovisku k prvnímu vyjádření žalobce. Jelikož se správce daně ve zprávě o kontrole podrobně zabýval vyjádřením a námitkami žalobce ze dne 10. 10. 2006 (s. 25 – 29 zprávy), neshledal Nejvyšší správní soud následná pochybení v postupu správce daně za porušující zákonné normy [§ 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 zákona o správě daní a poplatků]. Skutečnost, že se správce daně rozhodl po podaném odvolání provést výslech svědkyně S. a žalovaný se pokoušel provést výslechy některých dalších svědků, nevypovídá nic o tom, zda byla zpráva o daňové kontrole se žalobcem dostatečným způsobem projednána. Pojednání zprávy nelze zaměňovat s vyhověním všem návrhům daňového subjektu obsaženým v jeho vyjádření ke zprávě o kontrole. Dovolává-li se žalobce aplikace rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, čj. 8 Afs 61/2005 - 79, pak ten se týkal situace, v níž po provedené daňové kontrole byly vydány dodatečné platební výměry aniž byla daňovému subjektu dána jakákoliv možnost nahlédnout do spisu správce daně a podat ke zprávě o kontrole vyjádření. Jedná se tedy o případ diametrálně odlišný od případu žalobkyně, s níž byla zpráva o kontrole dvakrát projednávána. Kasační soud se tedy oproti krajskému soudu liší v náhledu na vadnost postupu správce daně v případě druhého vyjádření žalobce ke zprávě o kontrole, nicméně shoduje se s ním v závěru, že postup správce daně neměl vliv na zákonnost vydaného platebního výměru.

[34] Žalobce v této souvislosti dále namítal, že s výsledky daňové kontroly nebyla seznámena jeho manželka jako spolupracující osoba. Z § 13 zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro rok 2002 plyne, že příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti [§ 7 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2] provozované za spolupráce druhého z manželů a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení se rozdělují tak, aby podíl připadající na spolupracujícího manžela (manželku) nečinil více než 50 %. Toto ustanovení dále stanoví podrobnější podmínky rozdělení příjmů. Žalobce správně poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2007, čj. 1 Afs 156/2005 - 113, dostupný na www.nssoud.cz: „[s]*polupracující manžel není paušálně vyloučen ani z práv, ani z povinností (srov. č. 795/2006 Sb. NSS); rozsah a také vzájemný poměr práv a povinností ovšem bude jiný než u podnikajícího manžela. Správce daně tak nebude vyzývat spolupracujícího manžela, aby prokázal skutečnosti, které jsou správci daně známy již z daňového řízení u podnikajícího manžela; to by bylo nadbytečné a dovedeno do krajnosti by to mohlo být i šikanózní. Nemůže jej vyzývat ani k doložení skutečností zachycených v účetnictví, neboť spolupracujícího manžela nestíhá povinnost vést účetnictví a jiné povinné evidence. To však nemění nic na tom, že i spolupracující manžel má právo aktivně vystupovat během daňové kontroly u podnikajícího manžela, být seznámen se zjištěnými skutečnostmi, vyjadřovat se k nim a navrhovat jejich doplnění: výsledek daňové kontroly totiž může přímo ovlivnit jeho vlastní daňovou povinnost. (...) Byla-li žalobkyni doměřena daň výlučně na základě daňové kontroly provedené u manžela, byl správce daně povinen nejen seznámit žalobkyni se svými závěry, ale také se zjištěními, které k těmto závěrům vedly, a umožnit jí se k těmto zjištěním vyjádřit, resp. zpochybnit je návrhem jejich doplnění a vhodných důkazů.*“

[35] Žalobce nicméně z tohoto judikátu dovozuje ve svůj prospěch skutečnosti, které v něm obsaženy nejsou. Ze správního spisu jednoznačně plyne, že manželka žalobce nebyla seznámena s výsledky daňové kontroly u žalobce a nebylo jí umožněno se k nim vyjádřit. Tento fakt však bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost vydaného dodatečného platebního výměru. Porušení procesních práv manželky žalobce je totiž primárně rozhodné pro posouzení její daňové povinnosti, avšak na zákonnost doměření daně žalobci nemá vliv: To s přihlédnutím ke skutečnosti, že v projednávaném případě nemohlo vyjádření manželky žalobce změnit či zpochybnit zjištěný skutkový stav. Žalobce totiž nikdy netvrdil, že by jeho manželka byla přítomna správcem daně zpochybňovanému vyplácení peněz z prodeje elektromateriálu pánům X., Y. či J. a ani ji v tomto smyslu nenavrhoval jako svědka. Nejvyšší správní soud se shoduje s hodnocením této námitky krajským soudem a odkazuje na poznámku krajského soudu o tom, že porušení procesních práv manželky žalobce bylo důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného krajským soudem ve věci daně z příjmů manželky žalobce za sledovaná období (rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 5. 1. 2010, čj. 30 Ca 3/2009 - 50).

III./D) Nezákonnost výzvy ze dne 22. 12. 2005, čj. 82322/05/155930

[36] Následující námitka žalobce se opírá o tvrzenou nezákonnost výzvy ze dne 22. 12. 2005 a především o nedodržení podmínek § 43 zákona o správě daní a poplatků. Podle § 16 odst. 1 cit. zákona daňovou kontrolou 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. Podle § 16 odst. 2 písm. c) téhož zákona má daňový subjekt, u nějž je prováděna daňová kontrola, povinnost předložit na požádání záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné anebo o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti. Pracovník správce daně má při provádění daňové kontroly oprávnění podle § 15 odst. 3. Podle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

[37] Setrvalá judikatura Nejvyššího správního soudu vykládá vztah daňové kontroly (§ 16) a vytýkacího řízení (§ 43) tak, že „*§ 43 zákona o správě daní, upravující vytýkací řízení jako součást vyměřovacího řízení, se vztahuje na časový úsek po podání daňového přiznání, dokud ještě nebyla správcem daně vyměřena daňová povinnost. Smyslem vytýkacího řízení je odstranit pochybnosti, jež nabyl správce daně po podání daňového přiznání a jež brání tomu,*

aby byla daňovému subjektu vyměřena daň ve správné výši. (...) Protože vytýkací řízení předchází v zákonem vymezených případech dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní vyměření daně, nelze jej poté, co správce daně daň již vyměřil zahájit. Přípustnou aplikaci ust. § 43 cit. zákona upravuje výslovně pouze ust. § 50 odst. 4, které stanoví, že je odvolací orgán oprávněn použít i v odvolacím řízení (a to především, je-li uplatňován postup dle odst. 3 cit. ustanovení) přiměřeně ustanovení § 43. (...) [Z]*a situace, kdy správce daně 1. stupně prováděl u stěžovatele daňovou kontrolu ve smyslu ust. § 16 zákona o správě daní až poté, co byla daň stěžovateli vyměřena, nepostupoval v rozporu se zákonem, když jej vyzval ke splnění jeho povinnosti dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní výzvou, vydanou dle ust. § 16 odst. 2 písm. c) tohoto zákona, neboť již nemohlo být postupováno dle § 43.*" (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2004, čj. 5 Afs 31/2003 - 81, publikovaný pod č. 647/2005 Sb. NSS).

[38] Jelikož i v případě žalobce prováděl správce daně daňovou kontrolu poté, co byla žalobci daň konkludentně vyměřena ve smyslu § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, nepřicházela v úvahu aplikace § 43 téhož zákona, který se vztahuje pouze na vytýkací řízení. Správce daně zcela správně vyzval žalobce k prokázání některých skutečností postupem podle § 16 odst. 2 ve spojení s § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků; nebyl přitom žalobci povinen sdělovat, zda a jaké konkrétní pochybnosti mu případně vznikly a proč výzvu vydává (k tomu srov. též pojetí daňové kontroly jako preventivního nástroje, který není podmíněn předchozími pochybnostmi správce daně o správnosti přiznané a odvedené daně daňovým subjektem artikulovaný Ústavním soudem ve stanovisku pléna ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11, publikovaném pod č. 368/2011 Sb.). Nejvyšší správní soud proto v souhlasu s krajským soudem považuje námitky žalobce týkající se nezákonnosti výzvy ze dne 22. 12. 2005, čj. 82322/05/155930, založené na nedodržení podmínek § 43 zákona o správě daní a poplatků za nedůvodné, neboť se zcela míjejí s právním charakterem této výzvy.

[39] Žalobce též tvrdil, že předmětná výzva byla nejednoznačná, neurčitá, nesrozumitelná a nesplnitelná. V této souvislosti v kasační stížnosti též uvedl, že krajský soud otázku nezákonnosti výzvy zúžil pouze na problematiku aplikace § 43 zákona o správě daní a poplatků. Tím patrně žalobce tvrdí, že se krajský soud s otázkou tvrzené nejednoznačnosti, neurčitosti, nesrozumitelnost a nesplnitelnosti výzvy nevypořádal. Nejvyšší správní soud však přesvědčení žalobce o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu v tomto ohledu nesdílí. Krajský soud se na více místech svého rozsudku, byť stručně, těmito otázkami zabýval, když uvedl, že výzva směřovala k prokázání konkrétních skutečností, které by prokázaly pravdivost tvrzení žalobce o vyplacení konkrétních částek uvedených na konkrétních výdajových pokladních dokladech (s. 18 rozsudku). K žalobcově výtce, že správce daně ve výzvě uvedl pouze čísla výdajových pokladních dokladů, data vystavení a částky, takže nebylo možno určit, ke kterým konkrétním osobám lze tyto doklady přiřadit, krajský soud přiléhavě uvedl, že žalobci bylo známo, na základě jakých skutečností podával přiznání k dani z příjmů fyzických osob a na základě jakých skutečností stanovil výši příjmů, výdajů, základ daně a daň a byly mu známy skutečnosti, které uváděl před správcem daně v průběhu daňové kontroly mimo jiné též při jednání dne 10. 11. 2005, na jehož základě byla výzva vydána (s. 12 rozsudku).

[40] Rovněž Nejvyšší správní soud neshledal, že by předmětná výzva trpěla některou z vytýkaných vad. Žalobce byl vyzván k písemnému vysvětlení a předložení dokladů nebo

jiných důkazních prostředků k prokázání skutečností uvedených v příloze výzvy. V ní je pak obsažen popis skutkového stavu případu, který správce daně doposud zjistil z ústního jednání se žalobcem, a dále je žalobce vyzván, aby prokázal, že ve zdaňovacím období roku 2001, resp. 2002, byla vyplacena příjemcům uvedeným na jednotlivých výdajových pokladních dokladech hotovost ve výši 1 268 630 Kč, resp. 1 884 337 Kč. Jednotlivé pokladní doklady jsou pak uvedeny v tabulce, v níž je obsaženo číslo řádku peněžního deníku, datum, číslo dokladu, text z peněžního deníku (v roce 2001 u všech dokladů „Výkup zboží – komise“, v roce 2002 u všech dokladů „Vyplacení komise“) a částka vyplacené hotovosti. Druhá část výzvy se pak týkala otázky rozdělení příjmů na spolupracující manželku žalobce; tuto část výzvy však žalobce v žalobě nenapadal.

[41] Podle názoru Nejvyššího správního soudu je z textu výzvy zřejmé, že žalobce měl prokázat, že došlo k faktickému vyplacení příslušné hotovosti. Výzva rozhodně nesměřovala k tomu, aby žalobce správci daně předložil citované výdajové pokladní doklady. To nelze dovodit ani z výzvy samotné ani z rozhodnutí správce daně ze dne 16. 2. 2006, čj. 12885/06/155930, jímž správce daně zamítl žádost žalobce o prodloužení lhůty k předložení dokladů a jiných důkazních prostředků stanovené v předmětné výzvě. Pokud v tomto rozhodnutí správce daně odkázal žalobce na možnost nahlížet do svého trestního spisu a pořizovat z něj kopie, reagoval tak na obecný důvod žádosti žalobce o prodloužení lhůty, totiž že řada dokladů je u okresního soudu a žalobce přesně neví jaké. Z toho nevyplývá, že by měl žalobce předložit výdajové pokladní doklady specifikované ve výzvě, nýbrž pouze upozornění žalobce na skutečnost, že vedení trestního řízení není důvodem pro prodlužování lhůty k vyhovění výzvě, jelikož žalobce má prostředky, jak se ke svému účetnictví a dalším dokladům u soudu dostat. Co má prokázat věděl podle názoru zdejšího soudu žalobce velmi dobře, o čemž svědčí odpověď na výzvu doporučená správci daně dne 24. 3. 2006, v níž žalobce kromě fotokopií některých výdajových pokladních dokladů navrhl výslechy svědků, kteří měli být přítomni výkupům elektromateriálu. S výzvou není rozporný ani průběh ústního jednání, k němuž došlo dne 31. 5. 2006 a jenž je zachycen v protokolu pod čj. 50872/06/155930. Jestliže žalobce v odpovědi na výzvu kromě navržených svědků předložil kopie některých výdajových pokladních dokladů, ale nikoliv všech, byla otázka správce daně při ústním jednání, proč zbývající výdajové pokladní doklady nepředložil, zcela na místě. Správce daně tím nikterak netransformoval obsah výzvy.

[42] Vzhledem k právě uvedenému závěru o obsahu výzvy nemůže obstát tvrzení žalobce, že byl výzvou vyzýván k předložení výdajových pokladních dokladů, ačkoliv správce daně si již kopie těchto dokladů opatřil při místním šetření u Okresního soudu v Sokolově dne 23. 8. 2005 (viz úřední záznam čj. 60602/05/155930). Je skutečností, že správce daně o provedeném místním šetření žalobce bezprostředně neinformoval, a žalobce se tak o něm dozvěděl až později. Nicméně sama skutečnost, že správce daně měl k dispozici kopie některých výdajových pokladních dokladů, vylučuje argument žalobce, že byl k předložení právě a jen těchto dokladů vyzýván. Žalobce zde staví správce daně do pozice státního orgánu, který, ač si již potřebné doklady opatřil jinou cestou, tuto skutečnost žalobci úmyslně zatají a škodolibě doklady požaduje po žalobci. Takové obmyslné jednání správce daně by nedávalo žádný rozumný smysl a nic ve správním spisu nenasvědčuje, že by správce daně hodlal takto libovolně a neseriózně s žalobcem komunikovat.

[43] Neurčitost a nejednoznačnost výzvy spatřoval dále žalobce v tom, že v ní byla uvedena jen čísla výdajových pokladních dokladů, jejich data a vyplacené částky, takže nebylo možno určit, ke kterým osobám lze jednotlivé doklady přiřadit. Na tuto námitku odpověděl přiléhavě již krajský soud (viz výše); zdejší soud jen doplňuje, že správce daně vycházel z výdajových pokladních dokladů zahrnutých v žalobcově účetnictví, které vydal sám žalobce. Pokud žalobce považoval pro odpověď na výzvu za podstatné spárovat jednotlivé označené doklady s příjemci peněžních prostředků z těchto dokladů, mohl využít následující jednoduchý postup. Na základě správcem daně specifikovaných údajů (číslo dokladu, datum vydání, vyplacená částka) mohl žalobce vyhledat příslušný doklad ve svém účetnictví (a to i za situace, kdy byly tyto doklady u Okresního soudu v Sokolově, neboť žalobce měl právo do nich nahlížet, a to také činil), a poté upřít svůj zrak na políčko „vyplaceno komu (jméno a adresa)“ a zde již bez větší námahy vyčíst jméno příslušného příjemce, které na ten který doklad vlastní rukou zapsal v roce 2002. Správce daně nepochybně mohl do tabulky ve výzvě uvést i jména těchto příjemců. Pokud tak ale neučinil, nestala se tím jeho výzva neurčitou a nejednoznačnou, neboť žalobce mohl tato jména bez větších potíží zjistit. Výše popsaný způsob, kterým tak mohl učinit, přitom zdejší soud nepovažuje za nadměrné zatěžování daňového subjektu, které by mělo za následek nesplnitelnost výzvy.

[44] K námitce nesplnitelnosti výzvy ovšem žalobce především uváděl, že měl-li na základě výzvy prokazovat výplatu příslušných částek konkrétním osobám jinak než úředními doklady, musel správce daně vědět, že by se tak muselo dít svědeckými výpověďmi. Takový požadavek ale nadměrně zatěžuje daňový subjekt ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Daňový subjekt totiž nemá, na rozdíl od správce daně, možnost svědka předvolat či jej nechat předvést. Ani tuto námitku nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodnou. Ve shodě s krajským soudem konstatuje, že výzva žalobce nijak neomezovala ve volbě důkazních prostředků, a i kdyby tak činila, neznamenalo by to, že by žalobce nemohl předložit nebo navrhnout důkazní prostředky jiné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, čj. 8 Afs 14/2011 - 97, dostupný na www.nssoud.cz). Pokud měl žalobce za to, že lze požadovanou skutečnost prokázat výpověďmi svědků, mohl provedení výslechů příslušných osob navrhnout správci daně, což ostatně i učinil. Výzva však rozhodně nesměřovala k tomu, aby žalobce sám prováděl výslechy svědků. Zda správce daně navržené výslechy svědků následně provede či nikoliv a zda je jeho postup souladný se zákonem, je již otázka jiná a nemá se srozumitelností a splnitelností výzvy nic společného.

[45] Pokud jde o neplatnost výzvy ve smyslu § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, spatřoval ji žalobce zjevně právě v její neurčitosti a nesrozumitelnosti: těmito vadami však výzva, jak bylo výše vysvětleno, netrpěla, a proto nemůže být důvodná ani námitka její neplatnosti založená na těchto neexistujících vadách. Závěrem k námitkám týkajícím se zákonnosti výzvy Nejvyšší správní soud podotýká, že zcela souhlasí s názorem žalovaného, že nerozuměl-li žalobce vůbec obsahu výzvy, mohl od správce daně požadovat vysvětlení na základě § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Z jednání žalobce je ovšem zřejmé, že mu byly požadavky správce daně obsažené ve výzvě naprosto jasné a nebylo jediného důvodu, proč by jim neměl vyhovět.

III./E) Neseznámení žalobce s některými důkazními prostředky

[46] Žalobce dále tvrdil, že některé listinné důkazy nebyly součástí spisu správce daně, nebyly jím provedeny a hodnoceny, avšak žalovaný je jako důkazy uznal a hodnotil (úřední záznam Policie České republiky ze dne 24. 1. 2003, čj. ORSO-986/HK-2002, znalecký posudek ze dne 5. 9. 2006, čj. PZC-4793/KT-E-2003, svědecká výpověď L. S.). Žalobce s těmito důkazními prostředky, jejich obsahem a hodnocením nebyl v průběhu daňové kontroly seznámen.

[47] Nejvyšší správní soud zjistil, že ve správním spisu je obsažen úřední záznam Policie České republiky ze dne 24. 1. 2003, čj. ORSO-986/HK-2002. V přehledech spisového materiálu, které správce daně vytvořil v průběhu daňové kontroly, však tento úřední záznam uveden není. Správní spis tedy neprokazuje tvrzení žalovaného uvedené v rozhodnutí o odvolání, že tento úřední záznam měl správce daně k dispozici v době před vydáním výzvy ze dne 22. 12. 2005, čj. 82322/05/155930, a zejména není prokázáno, že byl žalobce s tímto záznamem seznámen. O tom, že jej má správce daně, resp. žalovaný k dispozici, se zjevně dozvěděl až z rozhodnutí žalovaného o odvolání. V tomto smyslu jsou závěry krajského soudu k této věci nesprávné.

[48] Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou, zda neseznámení žalobce s touto listinou mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Předně přihlédl k tomu, že se jednalo o úřední záznam o podaném vysvětlení, které podával sám žalobce: tento záznam a jeho obsah mu tedy musel být znám. Obsahem tohoto záznamu byl pouze podrobnější popis transakcí mezi žalobcem a V. J., které žalobce stručněji popsal při ústním jednání dne 10. 11. 2005 u správce daně. Žalovaný pak sice ve svém rozhodnutí o odvolání obsáhle z této listiny citoval (s. 18 – 20), nicméně tento záznam nesloužil jako podklad pro doměření daně. Žalovaný k němu pouze uvedl, že na jeho základě vznikly správci daně pochybnosti o správnosti žalobcem přiznané a odvedené daně, přičemž tyto pochybnosti mu rovněž vyplynuly z již zmiňovaného ústního jednání se žalobcem dne 10. 11. 2005. Záznam nebyl použit jako důkaz, takže námitky žalobce o nepoužitelnosti záznamu jako důkazního prostředku nemohou být důvodné. Z těchto důvodů proto soud dospěl k závěru, že neseznámení žalobce s tím, že správce daně měl k dispozici tento úřední záznam, nemohlo mít na zákonnost rozhodnutí žalovaného vliv.

[49] Pokud jde o znalecký posudek Policie České republiky, Správy Západočeského kraje, Odboru kriminalistické techniky a expertíz, ze dne 5. 9. 2006, čj. PZC-4793/KT-E-2003, v odvětví ruční písmo, byl vyžádán správcem daně v rámci odvolacího řízení. Dne 22. 10. 2007 byli žalobce a jeho zástupkyně při ústním jednání u správce daně seznámeni s tímto posudkem, byla jim poskytnuta jeho kopie a byli informováni o tom, že posudek bude použit jako důkazní materiál. Žalobce se následně v doplnění odvolání ze dne 20. 11. 2007 k obsahu a závěrům posudku podrobně vyjádřil a artikuloval své námitky. Výslech svědkyně S. provedl správce daně v rámci odvolacího řízení postupem podle § 48 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků.

[50] Žalobce k těmto dvěma důkazním prostředkům především namítal, že nebyly opatřeny v rámci daňové kontroly a nebyly správcem daně hodnoceny. Krajský soud se s touto námitkou vypořádal tak, že znalecký posudek (a úřední záznam) nebyl opatřen

v rozporu s obecně závaznými předpisy a jeho použití zákon o správě daní a poplatků nebrání. K výslechu svědkyně S. podotkl, že se jednalo o jediný důkaz provedený v odvolacím řízení, a to za přítomnosti daňového subjektu. Žalobce měl možnost se s výpovědí seznámit a případně doplnit odvolání ve vazbě na obsah provedeného výslechu. Skutečnost, že žalobce nebyl formálně vyzván k seznámení se s výsledky odvolacího řízení a jeho doplnění nelze označit za procesní vadu mající vliv na rozhodnutí ve věci samé.

[51] Ve vztahu ke znaleckému posudku Nejvyšší správní soud podotýká, že byl vyhotoven dva měsíce před ukončením daňové kontroly a není zřejmé, zda o něm měl správce daně v té době povědomost. Jeho opatření až v odvolacím řízení proto nepovažuje za nezákonné, pokud s ním byl žalobce seznámen a mohl se k němu vyjádřit.

[52] V případě výslechu svědkyně S. však již žalovaný v odvolání připustil, že postup správce daně, který její výslech neprovedl v rámci daňové kontroly (stejně jako nevyčerpal všechny možnosti pro realizaci výslechů pánů Y. a J.), byl chybný. Žalovaný se proto toto pochybení snažil napravit v rámci odvolacího řízení, nicméně vyslechnout se podařilo pouze svědkyni S. K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že je-li u daňového subjektu zahájena daňová kontrola, je třeba dokazování ve věci soustředit právě do časového úseku této kontroly. Právě v daňové kontrole má totiž daňový subjekt nejširší možnosti uplatnění svých práv, a to včetně možnosti být seznámen s výsledky kontroly při projednávání zprávy o kontrole. Zákon o správě daní a poplatků ovšem současně nevylučuje, aby dokazování bylo doplňováno i v odvolacím řízení, a to buď přímo odvolacím orgánem, nebo prvostupňovým správcem daně (srov. § 48 odst. 6, § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků). Pokud žalovaný zjistil, že správce daně opomněl vyslechnout některé svědky, jejichž výpovědi žalovaný považoval za důležité, byl oprávněn v rámci odvolacího řízení takové výslechy provést, resp. uložit jejich provedení správci daně. Zákon o správě daní a poplatků přitom neukládá odvolacímu orgánu, aby, obdobně jako v závěru daňové kontroly, seznamoval daňový subjekt s provedenými důkazy a jejich hodnocením. Pouze dospěje-li odvolací orgán na základě doplněného dokazování k jinému právnímu posouzení věci, než ze kterého vyšel správce daně, seznámí s takovým posouzením řádně a včas daňový subjekt. Ten poté v souladu s ustanovením § 48 odst. 7 téhož zákona může ještě v průběhu odvolacího řízení doplňovat a pozměňovat údaje odvolání, formulovat nové námitky, případně doplnit, předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky, jež by novou právní kvalifikaci případně vyloučily. Nerespektoval-li by totiž odvolací orgán takový postup, porušil by zásadu dvojinstančnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, čj. 4 Afs 34/2003 - 74, dostupný na www.nssoud.cz).

[53] V projednávané věci postupoval žalovaný (resp. též správce daně) v souladu se zákonem, pokud v rámci odvolacího řízení odstraňoval pochybení správce daně v daňové kontrole. Doplněním dokazování však nedošlo ke změně právní kvalifikace; jedinou kvalifikační změnou byla změna hodnocení transakcí mezi žalobcem, a V. J. Zatímco správce daně v rámci daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce se stal vlastníkem elektromateriálu, který následně prodal V. J., v rámci odvolacího řízení žalovaný i správce daně uznali, že se jednalo o komisní prodej, v němž žalobce zařizoval prodej elektromateriálu od třetích osob V. J. a nestával se mezitím vlastníkem tohoto materiálu. Nešlo zde však o reflexi doplněného dokazování, nýbrž o uznání námitek žalobce, že byl

v rámci daňové kontroly nesprávně posouzen skutkový stav. Tato změna byla žalobci řádně a včas sdělena při ústním jednání dne 22. 10. 2007, takže žalobce na ni mohl reagovat doplněním odvolání. Samotný výslech svědkyně S. žalovaného ke změně právní kvalifikace nevedl, a proto nemohlo být dotčeno právo žalobce obsažené v § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, ani nemohla být porušena zásada dvojinstančnosti řízení. Nejvyšší správní soud neshledal, že by tyto závěry byly rozporné s rozsudkem zdejšího soudu ze dne 13. 9. 2007, čj. 8 Afs 19/2006 - 72 (který se týkal zcela jiné otázky – daňové prekluze) ani s usnesením rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, čj. 7 Afs 36/2008 - 134, jež žalobce bez dalšího zmiňoval na podporu svých názorů. Veškeré námitky uplatněné žalobcem v kasační stížnosti pod bodem 4 tedy Nejvyšší správní soud považuje za nedůvodné.

III./F) Otázka převodu vlastnického práva k elektromateriálu a zvýšení žalobcových příjmů a výdajů, nevyslechnutí osob, s nimiž žalobce obchodoval

[54] Podle žalobce správce daně a žalovaný nevyřešili otázku, zda bylo na žalobce převedeno vlastnické právo k elektromateriálu, který od pánu X., J. a Y. vykupoval za součinnosti žalobce pan V. J. S touto námitkou ovšem kasační soud nemůže souhlasit. Správce daně v rámci daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce nakupoval elektromateriál od občanů (nebyl tedy pouhým zprostředkovatelem obchodů). Podle správce daně pak žalobce nemohl za daňově účinnou považovat pouze provizi z realizovaných obchodů, nýbrž musel do daňových příjmů a výdajů zahrnout celou částku, za níž elektromateriál nakoupil a prodal. Proto správce daně o tuto částku zvýšil žalobci příjmy i výdaje (jelikož se jednalo o stejnou částku, neměla sama tato operace správce daně žádný vliv na daňovou povinnost žalobce). Správce daně následně na straně výdajů neuznal jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce částku 967 228 Kč, neboť žalobce neprokázal, že ji vyplatil pánům X, J. a Y.

[55] V rámci odvolacího řízení změnil správce daně a po něm též žalovaný svůj názor na povahu transakcí provozovaných žalobcem a přisvědčil jeho námitkám, že se v jeho případě jednalo o tzv. komisní prodej, kdy na žalobce nepřecházelo vlastnické právo k elektromateriálu, ale žalobce pouze zařizoval prodej elektromateriálu od třetích osob panu V. J. Tato změna názoru ovšem podle Nejvyššího správního soudu neznamená, že by předchozí zvýšení příjmů a výdajů žalobce správcem daně bylo nezákonné. Zahrnutí těchto částek jako daňově účinných totiž vůbec není závislé na tom, zda se žalobce v průběhu transakce stal nebo nestal vlastníkem elektromateriálu či zda se jednalo o koupi – prodej nebo o realizaci komisní smlouvy. Podstatné je pouze to, že žalobce tuto částku přijal, což sám potvrdil. V takovém případě se jedná o jeho příjem: pokud by ve svém účetnictví jako daňově účinnou účtoval pouze částku provize za komisní prodej, neodráželo by jeho účetnictví věrně skutečný stav věci, neboť žalobce ve skutečnosti neobdržel pouze provizi, ale celou částku, za níž byl elektromateriál vykoupen, z níž pak měl část vyplatit prodávajícím osobám. Žalovaný proto nepochybil, pokud zvýšení žalobcových daňově účinných příjmů a výdajů provedené správcem daně ponechal beze změny i po změně názoru na podstatu žalobcových transakcí.

[56] Pro doměření dodatečné daňové povinnosti žalobce však nebylo určující toto zvýšení příjmů a výdajů, nýbrž skutečnost, že žalobce neprokázal vyplacení částek za prodej elektromateriálu třetím osobám (pánům X., J. a Y.). I kdyby ke zvýšení

žalobcových daňově účinných příjmů a výdajů nedošlo, bylo by toto zjištění správce daně dostatečné pro dodatečné doměření daně: žalobce se totiž ocitl v situaci, kdy přijal částku 967 228 Kč, kterou měl zřejmě vyplatit zmiňovaným osobám, avšak její vyplacení neprokázal. Tuto částku je pak nutno považovat za jeho příjem, který podléhá dani z příjmů fyzických osob jako jakýkoliv jiný příjem.

[57] K otázce hodnocení důkazů, které správce daně a žalovaného vedly k dodatečnému doměření daně, odkazuje zdejší soud plně na rozhodnutí žalovaného (zejména s. 23 – 29) a na hodnocení krajského soudu. Žalobce ostatně konkrétní výtky ke způsobu hodnocení důkazů správcem daně a žalovaným ani do kasační stížnosti nevtělil. Podstatou jeho námitek bylo tvrzení, že správce daně neprovedl výslechy osob, s nimiž byly uzavírány obchody, v rámci daňové kontroly a dopustil se nepřípustné selekce důkazů.

[58] Nejvyšší správní soud již výše vysvětlil, že důkazní řízení je sice třeba soustředit do fáze daňové kontroly, nicméně i v rámci odvolacího řízení lze dokazování bez omezení provádět. Sama skutečnost, že správce daně neprovedl výslechy některých osob v rámci daňové kontroly, proto nemůže vést k závěru o nezákonnosti rozhodnutí žalovaného a správce daně. Tím Nejvyšší správní soud nijak nezakrývá, že v postupu správce daně došlo k některým pochybením, jež ale podle jeho názoru neměly na zákonnost rozhodnutí vliv. Pro žalobce bylo zjevně rozhodující provedení výslechů pánů X., J. a Y. jako osob, jimž měl vyplatit výše uvedenou částku. Pokud jde o pana X., ten zemřel již před zahájením daňové kontroly, a proto jeho výslech nebylo možné objektivně provést. Potřeba provést výslech pana J. pak odpadla v situaci, kdy Centrální evidence vězňů potvrdila, že byl ve dnech 14. 9. 2001 až 11. 2. 2002 ve výkonu trestu odnětí svobody bez možnosti vzdálit se mimo věznici, a nemohl tedy v lednu uzavřít s žalobcem komisní smlouvy, prodat V. J. elektromateriál a převzít za něj hotovost. Svědka Y. se snažil správce daně předvolat již v průběhu daňové kontroly, nicméně nebyl úspěšný. Zde lze podotknout, že správce daně nevyužil všechny možnosti, které mu zákon o správě daní a poplatků nabízí (např. předvedení svědka k výslechu). Toto pochybení se snažil napravit žalovaný v odvolacím řízení, nicméně po opakovaných pokusech o předvolání i předvedení svědka zjistil, že se svědek nachází v psychiatrické léčebně a jedná se o těžkého alkoholika, který není schopen výslechu. Dnes již nelze s určitostí říci, zda by předvedení svědka v průběhu daňové kontroly správcem daně vedlo k jeho vyslechnutí, nebo zda i v tuto dobu byl již svědek Y. výslechu neschopen. Jelikož se ale správce daně o jeho předvolání alespoň pokusil a s ohledem na další ve věci provedené důkazy a jejich hodnocení v souhrnu a i jednotlivě (rozporné či neurčité svědecké výpovědi, podstatné snížení důvěryhodnosti výpovědi svědkyně S. a předložených „čestných prohlášení“ zprávou Centrální evidence vězňů, závěry znaleckého posudku o padělání podpisů na výdajových pokladních dokladech) má Nejvyšší správní soud za prokázané, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně vyplacení předmětných částek a že žalovaný a správce daně dostatečně zjistili skutkový stav pro závěr o doměření daňové povinnosti žalobci. Nejvyšší správní soud neshledal, že by správce daně či žalovaný prováděli selekci důkazů, neboť se snažili provést veškeré důkazy, které žalobce v průběhu daňového řízení navrhl. Konečně namítá-li žalobce obecně, že krajský soud své úvahy zúžil jen na obchodně právní vztahy, není zřejmé, co touto námitkou sleduje. Vzhledem k výše uvedenému je zřejmé, že samotná kvalifikace provedených transakcí neměla na doměření daně vliv. Ani tyto námitky proto zdejší soud nepovažuje za důvodné.

IV. Závěr a náklady řízení

[59] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku prekluze pravomoci správce daně doměřit daň ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2001. Ve vztahu k žalobě týkající se zdaňovacího období roku 2002 se pak krajský soud nevypořádal s některými žalobními námitkami. Kasačnímu soudu proto nezbylo, než aby zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[60] V novém řízení bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.): jelikož žalovaný doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 po uplynutí prekluzivní lhůty, je jeho rozhodnutí nezákonné a je na místě jej zrušit. S ohledem na nemožnost nápravy této nezákonnosti v dalším řízení před správcem daně zváží krajský soud též aplikaci § 78 odst. 3 s. ř. s. Pokud jde o žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2008, čj. 7788/08-1100-402099, vypořádá se krajský soud přezkoumatelným a úplným způsobem se všemi uplatněnými námitkami.

[61] V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 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 4. ledna 2012

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu