ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **R. Č.**, zastoupený JUDr. Pavlem Kačírkem, advokátem se sídlem Zenklova 230/66, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2011, č. j. 6 Ca 120/2008 – 52,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Městský soud v Praze zamítl rozsudkem ze dne 29. 6. 2011, č. j. 6 Ca 120/2008 – 52 žalobu, jíž se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 15. 2. 2008, č. j. FŘ 939/08-1100-202370, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Prahu 9 (dále jen „finanční úřad“) dne 30. 8. 2006, č. j. 234319/06/009915/6226, o doměření daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 1.257.148 Kč.

K námitce, že daňová kontrola nebyla řádně projednána a ukončena, městský soud poukázal na jednání, které dne 20. 6. 2006 proběhlo na finančním úřadu, jehož předmětem bylo projednání zprávy o kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 2002 (dále jen „zpráva o kontrole“), při kterém zástupkyně stěžovatele převzala vyhotovení této zprávy o kontrole včetně příloh. Finanční úřad tedy po provedené daňové kontrole sepsal o jejím výsledku zprávu a tuto v souladu s ust. § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění

pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) projednal a vyhotovení zprávy předal. Citované ustanovení nestanoví právo daňového subjektu vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Rovněž přímo neukládá povinnost správci daně po projednání zprávy o kontrole dále se zabývat případným dalším vyjádřením daňového subjektu. Právo daňového subjektu vyjádřit se je upraveno v ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, ale toto právo mu přísluší před ukončením daňové kontroly. V daném případě finanční úřad poprvé sepsal a projednal zprávu o kontrole dne 18. 1. 2006. Poté na základě vyjádření stěžovatele ze dne 30. 1. 2006, ve kterém navrhl doplnění dokazování, finanční úřad pokračoval v daňové kontrole, kterou ukončil sepsáním a projednáním zprávy dne 20. 6. 2006. Před tímto projednáním se stěžovatel vyjadřoval k průběhu a výsledku kontroly opakovaně. Nejprve v podání ze dne 30. 1. 2006, kdy navrhoval i doplnění dokazování, a následně dne 20. 3. 2006, kdy reagoval na závěry finančního úřadu, které mu byly sděleny při jednání dne 15. 3. 2006. Finanční úřad podle městského soudu v rámci kontroly daně z příjmů dostatečně respektoval právo stěžovatele vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku, který byl pak uveden ve zprávě, a ke způsobu jeho zjištění. Byla-li dne 20. 6. 2006 se zástupkyní stěžovatele projednána zpráva o kontrole, která byla sepsána poté, kdy byl stěžovatel dne 15. 3. 2006 informován o závěrech finančního úřadu a vyjádřil se ke sděleným výsledkům kontroly, je třeba mít za to, že daňová kontrola byla řádně ukončena, i když finanční úřad již nepromítl poslední vyjádření stěžovatele ze dne 14. 8. 2006 do zprávy o kontrole. Tato skutečnost neznamená porušení stěžovatelova práva vyjádřit se k výsledkům kontroly, neboť toto právo také využil. Navíc toto vyjádření představuje ve své podstatě námitky proti posouzení zjištěného stavu věci finančním úřadem a městský soud v něm neshledal návrh na doplnění dokazování. Pokud stěžovatel namítal, že přílohy ke zprávě nemají řádné náležitosti, jedná se o hodnocení výslechu svědků provedené finančním úřadem, které by mohlo být zapracováno do textu zprávy o kontrole, ale nelze považovat za nezákonné, jestliže je vypracováno samostatně a ke zprávě o kontrole připojeno jako příloha. Skutečnost, že zpráva o kontrole byla poprvé sepsána a projednána dne 18. 1. 2006, není pro posouzení zákonnosti postupu finančního úřadu právně významná, neboť při doměření daně vycházel finanční úřad ze zprávy o kontrole ze dne 20. 6. 2006. Proto bylo finanční ředitelství oprávněno vycházet z podkladů shromážděných v rámci předmětné daňové kontroly.

Důvodnou městský soud neshledal ani námitku nesprávného hodnocení obsahu svědeckých výpovědí. Stěžovatel sice předložil doklady, na základě kterých uplatňoval výdaje na zaplacení sporných faktur jako daňové výdaje, ale ani na výzvy finančního úřadu nepředložil takové důkazy, které by prokázaly správnost podaného daňového přiznání. Z výpovědí stěžovatelem navržených svědků nelze dovodit, že materiál dodávala společnost M.P.ELEKTA. Jestliže pan F. měl jednat jménem uvedené společnosti, bylo na stěžovateli, aby toto tvrzení prokázal, neboť důkazní břemeno podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je na daňovém subjektu. Stěžovatel do 15. 3. 2006 existenci tohoto zástupce vůbec nezmínil, byť byl finančním úřadem vyzván k prokázání toho, že předmětné faktury byly oprávněně zahrnuty do daňových výdajů. Pokud jde o výpovědi statutárních zástupců společnosti M.P.ELEKTA a M. M., městský soud se neztotožnil s tvrzením stěžovatele, že z nich finanční ředitelství vyvodilo nesprávné závěry. Svědkové jednoznačně uvedli, že předložené faktury nebyly vystaveny společností M.P.ELEKTA a jejich výpovědi ani nepotvrzují, že uvedená společnost poskytovala stěžovateli plnění, které vykázal jako

daňový výdaj. Vyjde-li městský soud z těchto výpovědí, má závěr finančního ředitelství oporu v provedeném dokazování. To, že osoby jednající po smrti A. V. G. za společnost M.P.ELEKTA se stěžovatelem nespolupracovaly, spolu s tím, že adresa dodavatele, razítko a podpisy na fakturách neodpovídají skutečnosti, je dostatečným podkladem pro závěr, že stěžovatel zaplacení finančních částek na základě předmětných faktur společnosti M.P.ELEKTA neprokázal. Finanční ředitelství tedy posoudilo věc po hmotněprávní stránce v souladu se zákonem. Skutečnost, že společnost M.P.ELEKTA je i nadále zapsána v obchodním rejstříku nijak nezpochybňuje výpovědi svědků o tom, že činnost tohoto subjektu byla po smrti A. V. G. utlumena. Pouhá skutečnost, že je určitý subjekt zapsán v obchodním rejstříku, neznamená, že se jedná o subjekt ekonomicky aktivní, který vykonává určitou činnost. Utlumení činnosti tohoto subjektu bylo přitom potvrzeno i tím, že u společnosti M.P.ELEKTA byla provedena daňová kontrola, při níž byl skutečný rozsah ekonomické činnosti tohoto subjektu zjištěn.

Dovolává-li se stěžovatel toho, že se mohl stát obětí protiprávní činnosti třetí osoby, případně toho, že osoba dovážející materiál za společnost M.P.ELEKTA mohla takto jednat na základě plné moci vystavené touto společností, nese ohledně takových tvrzení důkazní břemeno stěžovatel. Se stěžovatelem lze souhlasit, že nebyl jednoznačně prokázán ani opak, to však nic nemění na závěru finančních orgánů, neboť je to stěžovatel, kdo ohledně tohoto tvrzení nese důkazní břemeno. Pokud jde o stěžovatelem tvrzenou plnou moc, kterou měl údajně disponovat pan F., zmínil se o ní pouze svědek Z., který uvedl, že mu tato plná moc byla předložena, ale její kopii si nepořídil, neboť si „ji určitě pořídil pan Č.“. Stěžovatelem však žádná taková plná moc předložena nebyla. Tento svědek také uvedl, že ve funkci nákupčího se střídali celkem tři, přesto se však žádný z dalších svědků o této plné moci nezmínil. S ohledem na to považoval městský soud závěr správce daně o tom, že existence této plné moci nebyla hodnověrně prokázána, za dostatečně podložený.

Namítal-li stěžovatel, že materiál uvedený na sporných fakturách dále zpracoval a prodal, a proto nelze vytvořit fikci, že by s pořízením předmětného materiálu neměl žádné výdaje, městský soud k tomu uvedl, že pokud měl stěžovatel s pořízením předmětného materiálu nějaké náklady, bylo na něm, aby jejich existenci a jejich výši prokázal. Tvrdí-li stěžovatel, že suroviny dodané společností M.P.ELEKTA dále zpracoval a prodal a tyto příjmy zahrnul do svého daňového přiznání, jde o tvrzení poněkud nepřesné. Z ničeho totiž nevyplývá, že by byl zpracován a dále prodán právě ten materiál, který měl být dodán společností M.P.ELEKTA a nikoli materiál od ostatních dodavatelů. Poukazuje-li pak stěžovatel na konkrétní podíly nákladů a výnosů u jednotlivých surovin, finanční úřad i na toto tvrzení adekvátně reagoval a přesvědčivě je vyvrátil.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) c) a d) s. ř. s. Zmatečnost napadeného rozsudku spatřuje v tom, že téhož dne, kdy mu byl doručen napadený rozsudek, obdržel další rozsudek Městského soudu v Praze ze dne
29. 6. 2011, č. j. 6 Ca 119/2008 - 55, kterým soud rozhodl o téže věci opakovaně, rovněž v neprospěch stěžovatele. Stěžovateli tak není známo, jakým pravomocným rozhodnutím byla jeho právní pozice vymezena. Dále namítal, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena, když finanční úřad na jeho vyjádření ze dne 14. 8. 2006 reagoval pouze

sdělením, že vzhledem k tomu, že stěžovatel nenavrhuje žádné nové důkazy, považuje daňovou kontrolu za ukončenou. Neukončení daňové kontroly, respektive její ukončení „kontumačním způsobem“, považuje stěžovatel za zásadní. Neprojednaná zpráva o kontrole byla jednak základním právním titulem pro vyměření daně s výrazným dopadem do majetkové sféry stěžovatele a jednak nepravdivé tvrzení o jejím projednání bylo klíčovým argumentem pro sdělení důvodů vyměření ve smyslu ust. § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Městský soud se s touto klíčovou námitkou nevypořádal dostatečně, pokud bez dalšího vyhodnotil 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 stěžovatele do předání zprávy. Městský soud se jednoznačně nevyjádřil ani v tom smyslu, ke kterému datu považuje kontrolu za řádně ukončenou. Městský soud v napadeném rozsudku víceméně formuloval, že není až tak důležité, kdy byla kontrola ukončena, je–li zřejmé, že ukončena byla, opomenul však, že stěžovatel se vyjadřoval pouze k něčemu, co nemělo charakter definitivního výstupu z kontroly, a odňal mu tedy právo vyjádřit se k definitivní verzi zprávy o kontrole, čímž rozhodl zcela v rozporu s čl. 36 Listiny základních práv a svobod. V této souvislosti stěžovatel namítal také nesrozumitelnost napadeného rozsudku, neboť zcela zásadní otázku, k jakému dni měla být kontrola ukončena, městský soud nevyřešil.

Stěžovatel rovněž namítal zcela vadný výklad ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků a setrval na tom, že pro řádné uplatnění svého zákonného práva musí znát definitivní verzi zprávy o kontrole. Pokud finanční úřad akceptoval návrh stěžovatele, že se ke zprávě o kontrole vyjádří v určité lhůtě, pak nemůže jeho vyjádření odmítnout s tím, že v něm nebyly navrženy žádné nové důkazy. Pokud městský soud opřel svůj závěr o jakýsi předpoklad, že stěžovatel byl seznámen s výsledky kontroly již v předchozích etapách daňového řízení a jeho vyjádření ze dne 14. 8. 2006 nepřiznal žádný význam, fakticky plně popřel práva stěžovatele na zákonný daňový proces. Za zcela vadný pak stěžovatel označil závěr městského soudu, že ve vyjádření ze dne 14. 8. 2006 nenalezl žádný návrh na doplnění dokazování. V této souvislosti citoval část předmětného vyjádření s tím, že finanční úřad neměl právo jeho návrh odmítnout pouhým konstatováním, že „důkazní řízení není třeba doplnit“. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívá podle stěžovatele v absenci úvahy městského soudu k namítanému kontumačnímu způsobu ukončení kontroly, kdy zákon o správě daní a poplatků takový způsob ukončení kontroly vůbec nezná. Finanční ředitelství se s touto námitkou nevypořádalo a nevypořádal se s ní ani městský soud. Odepření práva na spravedlivý proces pak stěžovatel spatřuje v tom, že městský soud vůbec nevzal na vědomí jeho vyjádření ze dne 14. 8. 2006. Kdyby finanční úřad skutečně vycházel z toho, že stěžovateli byla v průběhu daňového řízení poskytnuta práva podle ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, neměl se stěžovatelem sjednávat předložení vyjádření ke zprávě o kontrole se lhůtou dodání do 15. 8. 2006. Pokud mu toto právo poskytl a navíc ve sdělení ze dne 21. 8. 2006 potvrdil, že kontrolu považuje za ukončenou dnem 14. 8. 2006, sám tak potvrdil, že naplnění tohoto práva spojuje právě s podáním tohoto vyjádření. V tom případě se jím měl kvalifikovaně zabývat. Stěžovatel rovněž polemizoval s hodnocením svědeckých výpovědí městským soudem. Statutární orgány deklarovaného dodavatele, jakož i zmocněná zástupkyně a účetní, vypověděly, že pro společnost nikdy žádné odborné ani jednatelské oprávnění nevykonávaly. Vše měl na starost výlučně zesnulý A. V. G. Jejich výpovědi tak nemají

žádnou relevanci, neboť se týkají skutečností, o kterých nemají žádné povědomí. Hodnocení městského soudu proto označil stěžovatel za nedostatečné. Dále poukázal na to, že společnost M.P.ELEKTA je personálně propojena se společností AXLA, s. r. o. Jako srovnávací kriterium pro hodnocení faktur předložených stěžovatelem přitom byly použity výlučně faktury z údajného obchodního styku mezi těmito společnostmi, které byly zcela náhodou vystaveny před smrtí A. V. G., přičemž se jedná o jediné faktury, které společnost M.P.ELEKTA v průběhu roku 2002 vystavila a poté utlumila činnost. Tyto skutečnosti stěžovatel ve svém vyjádření ze dne 14. 8. 2006 namítal. Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo jednak na své vyjádření k žalobě a na odůvodnění svého rozhodnutí, jednak na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2011, č. j. 9 Afs 30/2011 - 87, ve kterém bylo rozhodnuto ve stejné věci, avšak pro zdaňovací období roku 2003 u osoby spolupracující se stěžovatelem (jeho manželky).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

K namítané zmatečnosti napadeného rozsudku spočívající v tom, že městský soud rozhodl ve stejné věci dvakrát, je třeba uvést, že rozsudek městského soudu ze dne 29. 6. 2011, č. j. 6 Ca 119/2008 - 55, na který stěžovatel v této souvislosti poukazuje, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2012, č. j. 7 Afs 8/2012 - 37. Důvodem zrušení byla nesprávná aplikace ust. § 54 odst. 4 s. ř. s. městským soudem, který vydáním opravného usnesení nahradil de facto celé písemné vyhotovení rozsudku ve věci vedené pod sp. zn. 6 Ca 119/2008, čímž mělo být napraveno to, že ve věcech vedených pod sp. zn. 6 Ca 119/2008 a 6 Ca 120/2008 doručil účastníkům identická písemná vyhotovení rozsudků. Po zrušení rozsudku městského soudu ze dne 29. 6. 2011, č. j. 6 Ca 119/2008 - 55, již tedy není pochybnost o tom, kterým rozsudkem městský soud v nyní posuzované věci rozhodl. Stížní námitka zmatečnosti je proto nedůvodná.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Pouze v případě nedůvodnosti této námitky by totiž bylo možné přezkoumat napadený rozsudek i v rozsahu dalších stížních námitek. Stěžovatel v kasační stížnosti na několika místech uvedl, že se městský soud určitou žalobní námitkou nezabýval, nebo se s ní dostatečně nevypořádal, popř. že určitý závěr městského soudu je nesrozumitelný. Všechny tyto skutečnosti by zakládaly nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Má-li být rozhodnutí soudu přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za neopodstatněnou. Soud se v odůvodnění svého rozsudku musí vypořádat i se všemi žalobními námitkami. Této

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

Uvedeným požadavkům napadený rozsudek vyhovuje. Městský soud se vyjádřil k jednotlivým žalobním námitkám, uvedl, proč je pokládá za neopodstatněné, žádnou z nich neopomenul a jeho úvahy jsou dostatečné a vnitřně nerozporné.

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

Stěžovatel dále namítal nesrozumitelnost závěru městského soudu, že daňová kontrola byla ukončena spíše ke dni 20. 6. 2006, tj. ke dni předání zprávy o kontrole stěžovateli. Ani v tomto případě neshledal Nejvyšší správní soud úvahy městského soudu nesrozumitelnými, rozpornými nebo jinak nepřezkoumatelnými. Městský soud totiž jednoznačně uvedl (str. 21 druhý odstavec napadeného rozsudku), že finanční úřad daňovou kontrolu ukončil sepsáním a projednáním zprávy o kontrole dne 20. 6. 2006. Rozhodující přitom podle městského soudu bylo, že stěžovateli bylo zachováno právo vyjádřit se k výsledkům kontroly, zpráva o kontrole s ním byla projednána a její vyhotovení mu bylo předáno. Podle městského soudu tedy nešlo o otázku, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného správního rozhodnutí. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Podstatné je, že daňová kontrola byla v souladu se zákonem ukončena před vydáním předmětného platebního výměru, a skutečnost, zda k tomu došlo dne 20. 6. 2006 nebo až dne 14. 8. 2006, je marginální bez reálného významu pro posouzení zákonnosti postupu finančních orgánů.

K námitce, že městský soud vůbec neřešil žalobní námitky vztahující se k nezákonnosti a zmatečnosti finančním úřadem použitého „kontumačního“ způsobu ukončení kontroly, je postačující uvést, že se městský soud přezkoumatelným způsobem vyjádřil k otázce, zda byl stěžovatel v důsledku postupu finančního úřadu v rámci daňové kontroly zkrácen na svých právech, zda byla zpráva o kontrole řádně projednána a předána, a zda byla tedy daňová kontrola řádně ukončena. Také tato stížní námitka je proto neopodstatněná.

Stěžovatel dále namítal, že se městský soud zcela nedostatečně zabýval žalobní námitkou týkající se hodnocení obsahu svědeckých výpovědí svědků L. T. G., V. V. H. a M. M. Tato argumentace je v rozporu s obsahem napadeného rozsudku. Městský soud totiž tyto výpovědi hodnotil a dospěl k závěru, že tito svědci jednoznačně uvedli, že předložené faktury nebyly vystaveny společností M.P.ELEKTA a jejich výpovědi ani nepotvrzují, že uvedená společnost poskytovala stěžovateli jakékoli plnění. Podle městského soudu hodnocení provedené v přílohách 1. a 2. ke zprávě o kontrole odpovídá obsahu svědeckých výpovědí a stěžovatel naopak žádné důkazní prostředky, které by

potvrzovaly správnost údajů uvedených ve fakturách, nepředložil. Městský soud se tedy otázkou hodnocení předmětných svědeckých výpovědí řádně zabýval. Ani poslední konkrétní námitka směřující k nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku tedy není důvodná.

Stěžovatel rovněž namítal, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena a že jeho právo stanovené v zákoně o správě daní a poplatků bylo porušeno.

Podle ust. v § 16 odst. 4 písm. f) citovaného zákona má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě o kontrole, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.

Podle ust. § 16 odst. 8 citovaného zákona sepíše pracovník správce daně o výsledku zjištění zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.

K otázce řádného ukončení daňové kontroly a respektování práva vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o kontrole, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění, se již Nejvyšší správní soud vyslovil např. v rozsudku ze dne 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 96/2009 - 87 (publikováno pod č. 2149/2010 Sb. NSS), ve kterém mimo jiné uvedl, „*že pro řádné ukončení daňové kontroly je třeba, aby byla s daňovým subjektem projednána zpráva o této kontrole. Projednání přitom musí zahrnovat jak vyjádření daňového subjektu ke kontrolním zjištěním, tak reakci správce daně na toto vyjádření. Dodatečný platební výměr pak logicky může být vydán až po projednání zprávy o daňové kontrole s daňovým subjektem. Umožňuje-li však daňový řád, aby byl dodatečný platební výměr součástí již samotné zprávy o daňové kontrole, je nutno dovodit, že zásadním momentem pro vydání takového výměru je vyjádření daňového subjektu ke zprávě o daňové kontrole: od něj se totiž odvíjí další aktivita správce daně, a to ve dvou směrech. Za prvé, pokud vyjádření daňového subjektu obsahuje relevantní skutečnosti, důkazní prostředky či návrhy na provedení dalších důkazů, které mohou zpochybnit, změnit nebo doplnit kontrolní zjištění, je správce daně povinen se takovým vyjádřením dále zabývat – zohlednit jej ve zprávě o kontrole, či provést navržené důkazy a případně doplnit zprávu o kontrole. Vydá-li správce daně dodatečný platební výměr před tím, než daňový subjekt předestře správci daně takové vyjádření, nebo před tím, že než správce daně provede navržené důkazy a nezbytná doplnění či změny zprávy o kontrole, kterou s daňovým subjektem opětovně projedná, bude se zpravidla jednat o podstatné porušení ustanovení o řízení, které mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Za druhé, je-li obsahem vyjádření daňového subjektu jen nesouhlas s kontrolními*

zjištěními bez uvedení nových skutečností či důkazních prostředků, resp. pouhá polemika se závěry správce daně, je sice třeba považovat vydání dodatečného platebního výměru před doručením takového vyjádření daňového subjektu správci daně za porušení ustanovení o řízení, avšak vliv takového postupu na zákonnost dodatečného platebního výměru je nutno zkoumat v závislosti na konkrétních okolnostech případu. I v případě takového (pouhého) nesouhlasného vyjádření daňového subjektu je správce daně pochopitelně povinen reagovat na argumentaci daňového subjektu. Daňový řád však v této situaci umožňuje, aby správce daně společně se svým stanoviskem k vyjádření daňového subjektu předal či zaslal daňovému subjektu i dodatečný platební výměr. V takovém případě jsou totiž dodržena veškerá práva daňového subjektu stipulovaná daňovým řádem a jsou naplněny všechny zákonné podmínky pro vydání dodatečného platebního výměru. Vázat za tohoto stavu okamžik vydání dodatečného platebního výměru až na doručení stanoviska správce daně daňovému subjektu by bylo přepjatým formalismem, jak připomíná žalovaný. Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jak by uvedený postup správce daně mohl zasáhnout do právní sféry daňového subjektu, resp. v čem by bylo pro daňový subjekt výhodnější, aby správce daně vyčkal s vydáním dodatečných platebních výměrů až do doby doručení stanoviska (samozřejmě kromě prodlužování řízení, které by mohlo vyústit k prekluzi pravomoci správce daně daň doměřit). Navíc je třeba zdůraznit, že v těchto případech stanovisko správce daně zpravidla neznamená pro daňový subjekt nic nového, neobsahuje nové informace a plně se opírá o zjištění uvedená ve zprávě o daňové kontrole, s nimiž byl daňový subjekt seznámen. Není proto důvodné předpokládat a očekávat, že by se daňový subjekt opětovně vyjadřoval ke stanovisku správce daně, resp. že by takové opakované vyjádření daňového subjektu zvrátilo dosavadní výsledky šetření správce daně.“

Ze správního spisu vyplývá, že dne 18. 1. 2006 byl se stěžovatelem a jeho zástupkyní sepsán protokol o jednání, při kterém byly projednány výsledky kontroly daně z příjmů a stěžovateli byl předán text zprávy o kontrole. Stěžovatel do protokolu o jednání uvedl, že se ke zprávě vyjádří písemně, což učinil podáním ze dne 30. 1. 2006, ve kterém uvedl důvody, pro které nesouhlasí se závěry daňové kontroly, a navrhl doplnění dokazování. Finanční úřad na toto podání reagoval tím, že vyslechl navržené svědky za účasti zástupkyně stěžovatele dne 15. 3. 2006. Téhož dne proběhlo jednání, jehož předmětem byla reakce finančního úřadu na vyjádření stěžovatele ze dne 30. 1. 2006 a na výslechy svědků provedené dne 15. 3. 2006. Tato reakce byla zaznamenána v protokolu o jednání a stěžovatel se k ní následně vyjádřil podáním ze dne 20. 3. 2006. Dne 20. 6. 2006 se uskutečnilo další ústní jednání, jehož předmětem bylo projednání zprávy o kontrole, v níž finanční úřad popsal průběh daňové kontroly, reagoval na vyjádření stěžovatele ze dne 30. 1. 2006 a 20. 3. 2006 a uvedl důvody, které jej vedly k závěru, že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění od společnosti M.P.ELEKTA v rozsahu uvedeném na předložených fakturách. Ke zprávě o kontrole se stěžovatel vyjádřil ve lhůtě stanovené finančním úřadem podáním ze dne 14. 8. 2006, ve kterém opět polemizoval se závěry finančního úřadu, vyjádřil své stanovisko a provedl vlastní hodnocení provedených zjištění. Finanční úřad na toto podání reagoval přípisem ze dne 21. 8. 2006, v němž stěžovateli sdělil, že jeho vyjádření bere na vědomí a vzhledem k tomu, že nebyly navrženy žádné další důkazní prostředky, považuje kontrolu daně z přidané hodnoty za projednanou a ukončenou dnem 14. 8. 2006.

Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatel využil svého práva vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o kontrole, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění, a to podáními ze dne 30. 1. 2006 a 20. 3. 2006. Po doplnění dokazování výslechem svědků, finanční úřad u jednání dne 15. 3. 2006 věcně reagoval jak na vyjádření ze dne 30. 1. 2006, tak na provedené výslechy svědků. Předmětem tohoto jednání tedy byly veškeré skutečnosti zjištěné v průběhu daňové kontroly, jejich hodnocení finančním úřadem a vypořádání se s námitkami vznesenými stěžovatelem. Na následné podání stěžovatele ze dne 20. 3. 2006 již proto finanční úřad reagoval doplněním zprávy o kontrole a jejím projednáním se stěžovatelem dne 20. 6. 2006. Skutková zjištění se ode dne 15. 3. 2006 nijak nezměnila, stěžovatel se k nim vyjádřil již v podání ze dne 20. 3. 2006 a reakce finančního úřadu byla uvedena ve zprávě o kontrole. Za této situace již nebylo třeba opětovně věcně reagovat na vyjádření stěžovatele ze dne 14. 8. 2006, které obsahovalo pouze polemiku se závěry finančního úřadu. Finanční úřad proto nijak nepochybil, když reagoval na toto vyjádření pouze sdělením, že je bere na vědomí a považuje daňovou kontrolu za ukončenou. Jeho postup zcela odpovídá požadavkům vysloveným ve shora citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu. Při prvním projednání zprávy o kontrole dne 18. 1. 2006 (včetně reakce stěžovatele ze dne 30. 1. 2006) stěžovatel navrhl provedení nových důkazů. Finanční úřad dne 15. 3. 2006 vyslechl navržené svědky a doplnil zprávu o kontrole. Téhož dne při jednání věcně reagoval na námitky stěžovatele a následně po jeho dalším vyjádření doplnil zprávu o kontrole. Tímto postupem byly zcela naplněny požadavky ust. § 16 odst. 4 písm. f) a § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovateli bylo stanovisko finančního úřadu k jeho námitkám známo, a proto nemohl očekávat, že bude pokračovat v polemice, kterou se znovu snažil vyvolat svým podáním ze dne 14. 8. 2006.

Právu stěžovatele vyplývajícímu z ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků odpovídá povinnost finančního úřadu na jeho vyjádření reagovat, nicméně smyslem tohoto ustanovení není umožnit nikdy nekončící cyklus vyjádření daňového subjektu a reakcí správce daně. Pokud se daňový subjekt vyjádřil k výsledku daňové kontroly, který je následně uveden v poslední verzi zprávy o kontrole, a způsobu jeho zjištění a správce daně na toto vyjádření reaguje v poslední verzi zprávy o kontrole, postačuje následně již jen samotné její projednání, jímž je daňová kontrola ukončena. Další vyjádření daňového subjektu jde v tomto případě nad rámec práva zakotveného v ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Nicméně daňovému subjektu nic nebrání takové vyjádření podat, a to bez ohledu na to, zda byla se správcem daně sjednána lhůta pro jeho předložení. Takové vyjádření, ani sjednání lhůty pro jeho podání nemají žádný vliv na okamžik projednání zprávy o kontrole. V daném případě proto byla daňová kontrola řádně ukončena dne 20. 6. 2006, neboť byly naplněny veškeré požadavky kladené na projednání zprávy o kontrole a před jejím ukončením bylo plně respektováno stěžovatelovo právo zakotvené v ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Proto také následné sdělení finančního úřadu ze dne 14. 8. 2006 nemohlo představovat žádné „kontumační“ ukončení daňové kontroly, jak tvrdí stěžovatel, neboť k jejímu ukončení došlo již dne 20. 6. 2006. Skutečnost, že v tomto sdělení finanční úřad nesprávně označil datum ukončení daňové kontroly, nemohla mít vliv na zákonnost vydaného platebního výměru.

Závěr městského soudu, že stěžovatel byl seznámen s výsledky kontroly již v předchozích etapách daňového řízení, není popřením práva stěžovatele na zákonný proces. Nejvyšší správní soud v tomto směru dospěl ke stejnému závěru jako městský soud. Stěžovatel měl k dispozici jak několik reakcí finančního úřadu na jeho vyjádření k výsledkům kontroly, tak i zprávu o kontrole. Navíc mu nic nebránilo v tom, aby požádal o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána, podle ust. § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, což také učinil. Následné sdělení finančního úřadu představuje ve spojení se zprávou o kontrole zcela dostačující podklad pro uplatnění zákonných prostředku obrany proti postupu finančního úřadu.

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

Stěžovatel dále namítal nesprávné hodnocení obsahu svědeckých výpovědí svědků L. T. G., V. V. H. a M. M.. K této stížní námitce lze uvést, že tvrzení stěžovatele, že tito svědci neměli o činnosti společnosti M.P.ELEKTA žádné povědomí, je v rozporu s obsahem jejich výpovědí. Svědkové totiž uvedli, že za společnost M.P.ELEKTA jednal v roce 2002 A. V. G., který i vystavoval faktury, a po jeho smrti v tomto roce činnost společnosti ustala a v roce 2003 již žádnou činnost nevykazovala. Ovšem z jejich výpovědí je také zřejmé, že všichni svědci byli obeznámeni s chodem společnosti, věděli, jakou činnost společnost prováděla, kdy ji prováděla, jaký byl její vnitřní chod, kdo vystavoval faktury a podepisoval je apod. Městský soud proto nepochybil, když považoval výpovědi těchto svědků za relevantní.

Pokud stěžovatel v souvislosti s kontrolou účetnictví společnosti M.P.ELEKTA upozornil na personální propojení této společnosti se společností AXLA, s. r. o., jde o spekulativní tvrzení, z něhož není zřejmé, co konkrétně napadenému rozsudku vytýká. Poukázal – li v této souvislosti opakovaně na to, že finanční úřad nezohlednil jeho návrhy na doplnění dokazování obsažené ve vyjádření ze dne 14. 8. 2006, je nutno uvést, že v tomto vyjádření není žádná zmínka ani o společnosti AXLA, s. r. o., ani o jejím vztahu ke společnosti M.P.ELEKTA.

S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 13. září 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu