

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a Mgr. Marka Bedřicha v právní věci žalobce: **autoDUKLA s.r.o.**, IČO: 64826937, se sídlem kpt. Nálepky 2674, 530 02 Pardubice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2014, č. j. 32461/14/5200-20442-711315, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 24. 6. 2015, č. j. 52 Af 7/2015 – 107,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Předcházející řízení

[1] U žalobce byla dne 16. 12. 2010 zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2007 a 2008 a na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosinec 2007 a za jednotlivá měsíční zdaňovací období roku 2008. Z předloženého účetnictví správce daně zjistil, že celkem 32 kupních smluv, kterými stěžovatel doložil nákup ojetých vozidel, je fiktivních, jelikož jsou v nich uvedena jména prodávajících, která nebyla nalezena v centrální evidenci obyvatel, a bylo tedy prokázáno, že se jednalo o neexistující fyzické osoby.

[2] Dne 3. 7. 2013 správce daně sdělil stěžovateli, že bude dne 17. 7. 2013 projednána část původně zaslané zprávy, týkající se daně z příjmů právnických osob, která zůstala nezměněna a kterou mu zasílá pod č. j. 1006557/13/2801-05404-607156 a je shodná s původní, pouze byl zúžen předmět a rozsah daňové kontroly a vypuštěna část týkající se kontroly DPH, v níž bude nadále pokračovat dokazování a bude předmětem samostatné zprávy o daňové kontrole daně z přidané hodnoty.

[3] Žalobce byl rovněž samostatnou výzvou téhož dne vyzván, aby doložil oprávněnost užití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím podle § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále též „ZDPH"), a to předložením evidence vedené pro účely DPH a doklady, kterými by prokázal komu, kdy a za jakou částku byla vozidla na základě označených 32 kupních smluv prodána.

[4] Jelikož stěžovatel neprokázal oprávněnost užití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, a na uvedenou výzvu reagoval tak, že jsou požadovány doklady již dříve předložené (správce daně však v první fázi společné kontroly daně z příjmů a daně z přidané hodnoty jejich kopie nepořídil, pouze poznámky o výši prodejní ceny, pozn. soudu) Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně") po ukončení daňové kontroly přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek a vydal dne 29. 11. 2013 dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, únor, březen, červen, červenec, září, říjen a listopad 2008.

[5] Žalovaný se neztotožnil se závěrem správce daně ohledně nemožnosti stanovit daň dokazováním a opatřil si prostřednictvím správce daně kopie požadovaných kupních smluv, na základě kterých byla následně předmětná vozidla prodána. S využitím takto získaných důkazních prostředků stanovil žalovaný daň dokazováním. Žalovaný zjistil, že žalobce v příslušných zdaňovacích obdobích zdanil dle § 90 odst. 4 ZDPH pouze přirážku (rozdíl mezi pořizovací a prodejní cenou jednotlivých vozidel) a že vypočtenou daň na výstupu přiznal v příslušných zdaňovacích obdobích dle data uskutečnění prodeje jednotlivých vozidel. Jelikož žalobce neprokázal naplnění zákonných podmínek pro uplatnění zvláštního režimu dle § 90 ZDPH, tedy od koho a za jaké částky použité automobily nakoupil, měl dle žalovaného povinnost vypočíst daň z celkové úplaty, kterou obdržel za zdanitelné plnění podle § 37 odst. 2 ZDPH. Žalovaný proto vypočítal rozdíl mezi skutečně odvedenou daní na výstupu z přirážky, tak jak je zachycena žalobcem, a daní na výstupu, která měla být správně odvedena. Výsledek žalovaný porovnal s daní stanovenou správcem daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích a následně dodatečné platební výměry vydané správcem daně změnil a doměřil daň včetně penále za shora uvedená období roku 2008, vyjma období červen 2008, rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku.*(O odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za červen 2008 žalovaný rozhodl samostatným rozhodnutím, dodatečný platební výměr zrušil a řízení zastavil, protože k uskutečnění plnění došlo již 31. 5. 2008 a daň za prodej jednoho z vozidel, doklad č. 850099, měla být zahrnuta do zdaňovacího období květen 2008, prekluzivní lhůta však již uplynula, pozn. soudu).*

[6] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud") rozsudkem ze dne 24. 6. 2015, č. j. 52 Af 7/2015 –

107 (dále jen „napadený rozsudek“), zamítl. Krajský soud upozornil, že žaloba nebyla koncipována jako jasně vymezené žalobní body, nýbrž se jednalo o rozsáhlé citace a komentáře napadeného rozhodnutí, judikatury a literatury. Přesto seznal, že žalobce setrval na námitkách, které uvedl již v odvolání a shrnul je do sedmi bodů, které následně jeden po druhém vypořádal.

[7] K první námitce žalobce, dle níž daňová kontrola nebyla řádně ukončena, neboť ve zprávě o daňové kontrole nebyly řádně zhodnoceny všechny důkazy a nebyl dán důvod k doměření daně podle pomůcek, a odepření jejího podpisu žalobcem proto bylo důvodné, krajský soud odkázal na podrobné odůvodnění žalovaného a konstatoval, že skutečnost, že se žalobce domníval, že ve zprávě o daňové kontrole nebyly řádně zhodnoceny všechny provedené důkazy, není důvodem pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Daňovou kontrolu by jinak bylo možné ukončit jen v případě, že by byl žalobce s jejím výsledkem spokojen. Nadto žalobce nevyužil možnosti vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění a své námitky začal nepřípustně uplatňovat až při projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž v této fázi už není přípustné vznášet námitky proti výsledkům kontrolního zjištění. Na vady důkazního řízení mohl žalobce poukázat v odvolacím řízení, což také učinil a jeho námitkám bylo částečně vyhověno. Krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012 – 41, upozornil, že i kdyby správce daně pochybil a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojednal, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení pro nenapravitelnou nezákonnost. Ani skutečnost, že v době projednání zprávy o daňové kontrole dosud nebyla vyřízena žádost žalobce o přešetření způsobu vyřízení stížnosti, nebyla dle soudu důvodem pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným subjektem či okolností bránící ukončení daňové kontroly. Totéž platí i o nevyřízení stížnosti podané krátce před plánovaným ukončením daňové kontroly, ačkoliv se týkala skutečností nastalých výrazně dříve. Krajský soud dodal, že ve stížnosti podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), nelze uplatňovat námitky, které je možno uplatnit v opravných či v jiných nápravných prostředcích, a takovými stížnostními námitkami pak není správce daně povinen se zabývat.

[8] Žalobce nesouhlasil se stanovením daně podle pomůcek a tvrdil, že navíc měly být uvedeny ve zprávě o daňové kontrole. Daň však byla žalovaným stanovena dokazováním, nikoliv podle pomůcek, proto krajský soud nepovažoval námitku za důvodnou. Žalobce poukazuje na vady řízení před správcem daně, které byly v odvolacím řízení napraveny, jeho námitky jsou proto zjevně irelevantní, neboť žaloba směřuje proti rozhodnutí žalovaného, nikoli proti rozhodnutí správního orgánu prvého stupně. Krajský soud považoval za zákonný postup žalovaného, který nedostatky řízení před správcem daně odstranil, neboť i za účinnosti daňového řádu jsou dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 2 Afs 8/2014 – 174, nadále použitelné závěry obsažené v odůvodnění rozhodnutí rozšířeného senátu téhož soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, podle něhož je v odvolacím řízení přípustná změna způsobu stanovení daně. Odvolací orgán může doplnit v podstatě jakékoliv důkazy nebo pomůcky, pokud tak učiní v mezích zákona. Pro úplnost poukázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 111/2014 – 46 ze dne 29. 10. 2014, dle něhož není podstatné ani to, zda jsou pomůcky uvedeny ve zprávě o daňové kontrole, nebo v samostatném úředním záznamu, ale daňový

subjekt musí být s užitými pomůckami seznámen a mít možnost proti nim uplatnit výhrady. Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného a odkázal na konkrétní části odůvodnění jeho rozhodnutí.

[9] Námitku nezákonnosti výzvy ze dne 3. 7. 2013 (žalobce byl vyzván, aby doložil oprávněnost užití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím podle § 90 ZDPH) považoval soud taktéž za nedůvodnou, neboť žalobce této výzvě nevyhověl a žalovaný z nečinnosti žalobce žádné pro něj nepříznivé důsledky nevyvodil, v odvolacím řízení požadované doklady zajistil. Není zřejmé, jak mělo být předmětnou výzvou zasaženo do žalobcových práv. Krajský soud konstatoval, že namítaným nezákonným rozdělením daňové kontroly se již zabýval v jiném řízení, přičemž odkázal na příslušná rozhodnutí Nejvyššího správního i Ústavního soudu v této věci.

[10] Krajský soud k námitkám nezákonného neprovedení žalobcem navrhovaných důkazů uvedl, že opakovaný výslech svědka Křivého byl zcela nadbytečný, neboť byl slyšen již dvakrát a žalobce měl možnost mu klást otázky. Nelze téhož svědka opakovaně vyslýchat ke stejným skutečnostem *„s cílem přimět ho vypovídat tak, aby jeho výpověď korespondovala se skutkovou verzí žalobce, která se navíc v průběhu řízení významně měnila (viz např. odstavec 95 žalovaného rozhodnutí), čímž se žalobce sám znevěrohodnil“*. Jmenovaný svědek jednoznačně popřel, že by byl skutečným prodávajícím předmětných použitých automobilů a ani žádný jiný z provedených důkazů takovému závěru nenasvědčuje, přičemž žalovaný nijak nezpochybnil, kolik prostředků předala paní K. panu Kx a kolik jich pan Kx převzal. Žalobci bylo na základě zpochybnění vypovídací hodnoty kupních smluv vytýkáno, že se mu *„nepodařilo prokázat výši kupních cen použitých automobilů, když částky převzaté panem Kx od paní K. na základě zprostředkovatelské smlouvy nelze ztotožňovat s kupními cenami a nelze proto určit, jaká část z převzatých peněz byla reálně použita na úhradu kupních cen předmětných vozidel, zvláště když svědek Kx dokonce např. při výslechu dne 23. 8. 2012 hovoří o „provizích“ pro pana F. apod.“*. Nepodařilo se ani identifikovat skutečné prodávající.

[11] Tvrdil-li žalobce, že skutečným prodávajícím byl pan Kx, krajský soud nesouhlasil, že by tato skutečnost byla prokázána, navíc odporuje i dřívějším tvrzením žalobce. Svědek Kx tuto možnost výslovně popřel. Smlouvy mezi žalobcem a neexistujícími prodávajícími nikdy vzniknout nemohly a skuteční prodávající zůstali utajeni, stejně jako nebyla prokázána výše kupních cen. Ani výslechem dalších osob se nepodařilo prokázat, kdo byl skutečným prodávajícím předmětných automobilů a za jakou cenu je prodal. Důkazní břemeno ve vztahu ke splnění podmínek zvláštního režimu dle § 90 ZDPH však leželo na žalobci, což vyplývá i z ustálené judikatury správních soudů, dle které je daňový subjekt odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení. Krajský soud rovněž upozornil na části odůvodnění rozhodnutí žalovaného, v nichž se touto otázkou zabýval.

[12] Pro zákonnost napadeného rozhodnutí nepovažoval soud za relevantní skutečnost, zda správce daně podal nebo nepodal „včas“ trestní oznámení na neznámého pachatele, když vyšlo najevo, že osoby uvedené v kupních smlouvách byly fiktivní. Ani žalobce neobjasnil, jaký vliv mohl mít takový postup správce daně na zákonnost žalovaného

rozhodnutí. Navíc to byl dle názoru soudu především žalobce, v jehož zájmu bylo trestní oznámení neprodleně podat, tvrdí-li, že se sám stal obětí podvodu.

[13] Dle žalobce je uzavírání kupních smluv fiktivními subjekty podvodným jednáním, přičemž žalobce byl v dobré víře, že skutečnosti uvedené v kupních smlouvách odpovídají realitě. Krajský soud však konstatoval, že žalovaný netvrdil, že se jedná o podvod na DPH ve smyslu judikatury správních soudů a Soudního dvora EU. V projednávané věci naopak žalobce neprokázal oprávněnost užití zvláštního režimu podle § 90 ZDPH poté, co žalovaný zpochybnil žalobcem předložené kupní smlouvy. Žalobce měl prokázat skutečnosti, které sám tvrdil, což se mu nepodařilo. Nadto *„zcela rezignoval na přijetí jakýchkoliv opatření, která by vyloučila všechny pochybnosti při oprávněnosti uplatňování zvláštního režimu, tedy nepřijal taková kontrolní opatření, která by zajistila, že použité automobily, dodávané ve zvláštním režimu podle § 90 ZDPH, byly skutečně nakoupeny od osob splňujících podmínky uvedené v § 90 odst. 2 ZDPH. (...). Dle předložených smluv měla být všechna předmětná vozidla nakupována od nepodnikajících fyzických osob, byla navíc dovezena ze zahraničí (Itálie), neměla český technický průkaz ani české registrační značky, přičemž to byla právě žalobce, kdo poprvé přihlašoval tato vozidla do provozu na českých pozemních komunikacích. Tyto okolnosti měly vést žalobce ke zvýšené opatrnosti a k přijetí shora popsaných opatření“*. Odkazy žalobce na judikaturu Soudního dvora EU nepovažoval krajský soud za přiléhavé, neboť se jedná o judikaturu týkající se odmítnutí nároku na odpočet DPH. Nadto i zde je dovozeno, že pokud *„existují určité náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu (např. při obchodování s rizikovou komoditou, jakou použitá vozidla s původem v zahraničí nepochybně jsou), lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 – 34)“*.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[14] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl v záhlaví označený rozsudek krajského soudu, kterým byla jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného zamítnuta z výše nastíněných důvodů. Stěžovatel svou kasační stížnost opírá o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a navrhuje zdejšímu soudu, aby napadený rozsudek zrušil.

[15] K vypořádání první žalobní námitky stěžovatel uvádí, že nejde o to, zda je s výsledkem daňové kontroly spokojen či nikoliv, jak tvrdí soud, nýbrž o to, zda má zpráva o daňové kontrole zákonné náležitosti a zda správce daně při jejím sepisování postupoval zákonným způsobem. Není-li to splněno, pak je odepření podpisu zprávy o daňové kontrole důvodné. Nezákonný postup správce daně a obsah zprávy o daňové kontrole nelze ospravedlňovat možností podat odvolání. Stěžovatel považuje názor krajského soudu, že při projednání zprávy o daňové kontrole nelze vnášet námitky proti výsledkům kontrolního zjištění, za odporující znění daňového řádu, když ustanovení § 88 odst. 4 tohoto zákona neznemožňuje vznášet námitky proti postupu správce daně a obsahu zprávy o daňové kontrole. Na tyto otázky nemůže mít ani vliv, zda stěžovatel využil svého

práva vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě. Stěžovatel toho však využil v souběžně konané daňové kontrole daně z příjmů a DPH, ale správce daně jeho námitky účelově neakceptoval, stejně tak žalovaný.

[16] Stěžovatel dále prezentoval svůj názor na možnost odvolacího orgánu odstraňovat v odvolacím řízení vady prvostupňového řízení. Uvádí, že mu je znám rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012 – 41 (stěžovatel výslovně uváděl č. j. 7 Afs 20/2014 – 41, avšak jedná se o zjevnou nepřesnost v psaní, neboť pod takovým číslem jednacím číslem žádný rozsudek Nejvyššího správního soudu neexistuje a z citace je zřejmé, že se jedná o rozhodnutí zde uvedené), z nějž plyne, že vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo (včetně nezákonného neprojednání zprávy o daňové kontrole), musí být odstraněny v odvolacím řízení. Stěžovatel má za to, že závěry tam uvedené jsou ústavně nekonformní, přestože vycházely z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75. Sedmý senát však přehlédl, že usnesení rozšířeného senátu bylo vydáno za účinnosti jiného procesního předpisu, zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který takový postup umožňoval. Dle § 50 odst. 3 uvedeného zákona mohl odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Na základě uvedeného je tak nutno dojít k závěru, že odvolací orgán již nemá možnost odstraňovat všechny vady řízení před správcem daně, nýbrž pouze ty, které spočívají v nesprávně nebo nedostatečně provedeném dokazování. Stěžovatel se domnívá, že pod dokazování nelze bez dalšího zahrnout také projednání zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel poukazuje na to, že dle § 147 odst. 3 daňového řádu představuje zpráva o daňové kontrole odůvodnění stanovení daně z moci úřední na základě výsledku daňové kontroly. Stěžovatel se domnívá, že doměřit daň lze v případě provádění daňové kontroly pouze na základě výsledku daňové kontroly uvedeného ve zprávě o daňové kontrole, přičemž daňová kontrola musí být řádně ukončena. Odmítne-li daňový subjekt zprávu o daňové kontrole podepsat důvodně, nemůže nastat ani jedna z variant předpokládaných daňovým řádem, zpráva o daňové kontrole se nemůže považovat za projednanou a nemůže být použita jako důkazní prostředek; případný dodatečný platební výměr proto není odůvodněn. Stěžovatel ještě doplňuje, že není-li daňová kontrola řádně ukončena, nelze vydat ani dodatečný platební výměr. Za takové situace nelze v odvolacím řízení odstraňovat vady neprojednání zprávy o daňové kontrole a neukončení daňové kontroly, pročež je nutné napadené platební výměry zrušit. Dle stěžovatele citovaný právní názor Nejvyššího správního soudu umožňuje zneužívání práva finančními orgány. Rozmohla se praxe správců daně svá rozhodnutí neodůvodňovat a nevyhodnocovat důkazy, přičemž se spoléhají na odstranění vad v odvolacím řízení.

[17] Stěžovatel rozporuje i názor krajského soudu, že dle § 261 daňového řádu nelze uplatňovat námitky, které je možno uplatnit v opravných či jiných nápravných prostředcích, a takovými námitkami proto správce daně není povinen se zabývat. Dle stěžovatele to nemá oporu v daňovém řádu ani v logice, neboť účelem podávané stížnosti je zjednat nápravu nezákonného postupu správce daně, což je možné jen v průběhu daňové

kontroly. Jinak může daňový subjekt odmítnout podepsání zprávy o daňové kontrole. Kromě toho nesouhlasí s krajským soudem, že mu bylo umožněno realizovat v odvolacím řízení všechna jeho práva.

[18] K vypořádání druhé žalobní námitky krajským soudem stěžovatel tvrdí, že i když nebyla žalovaným daň stanovena podle pomůcek a vady řízení před správcem daně byly dle soudu v odvolacím řízení napraveny, tato námitka navazovala na první žalobní námitku, tedy mířila na nezákonnost zprávy o daňové kontrole, když v ní chybělo uvedení pomůcek a výpočet daně, pročež bylo odepření podpisu zprávy o daňové kontrole oprávněné. Stěžovatel tvrdí, že v žalobě namítal nedostatečné vypořádání této odvolací argumentace žalovaným. Jestliže soud odkázal na přiléhavé odůvodnění žalovaného rozhodnutí, pak je zřejmé, že se žalobním bodem řádně nezabýval. Stěžovatel ocitoval značnou část žaloby a konstatuje, že je z ní zřejmé, že odůvodnění žalovaného není vůbec přiléhavé. Stěžovatel dodává, že mu nebyla dána možnost seznámit se s užitými pomůckami.

[19] Stěžovatel má výzvu ze dne 3. 7. 2013 za nezákonnou, neboť správce daně požadoval zaslání dokladů, které mu stěžovatel již jednou předložil. Správce daně má však v souladu se zásadami vyjádřenými v daňovém řádu postupovat zákonně. K rozdělení daňové kontroly správce daně stěžovateli sdělil, že v daňové kontrole DPH bude pokračováno v návaznosti na jeho stížnost proti postupu správce daně, žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti a repliky k vyrozumění o přešetření způsobu vyřízení stížnosti. Jelikož vytýkaný nezákonný postup správce daně byl příslušným správním orgánem zcela ignorován, je dle stěžovatele zřejmé, že pokračování v části daňové kontroly bylo odvetou za uvedená podání stěžovatele. Ze zákona však přímo vyplývá, že podání stížnosti nesmí být daňovému subjektu na újmu. Na tom nic nemění ani skutečnost, že námitkou nezákonného rozdělení daňové kontroly se krajský soud i Nejvyšší správní soud již dříve zabýval.

[20] K argumentaci krajského soudu o nadbytečnosti výslechu svědka Kx stěžovatel namítá, že se jedná o neobjektivní posouzení návrhu stěžovatele. V průběhu daňové kontroly stěžovatel vycházel z tvrzení pana Kx, a jestliže nakonec dospěl na základě průběhu dokazování k jinému názoru, než měl na začátku, neznamená to automaticky, že se znevěrohodnil. Třetí výslech pana Kx měl osvětlit, zda částka, kterou pan Kx obdržel od účetní stěžovatele (paní K.), byla kupní cena předmětných automobilů. To měly správní orgány za neprokázané. Výslech paní K. měl osvětlit, zda peníze předané panu Kx vyplatila jako kupní cenu předmětných osobních automobilů. Odmítnutí provedení těchto výslechů proto bylo účelové a neodůvodněné. Objektivním posouzením návrhů by soud musel dospět k závěru, že stěžovatel nesledoval cíl přimět svědka vypovídat podle verze stěžovatele, ale o prokázání, jaké částky svědek přijímal a k čemu byly určeny. Teprve po výsleších pana Kx totiž bylo zpochybněno, že šlo o částky, za které stěžovatel osobní automobily zakoupil. Stěžovatel nesouhlasí s tvrzením soudu, že svědek Kx jednoznačně popřel, že byl skutečným prodávajícím předmětných automobilů, neboť to nevyplývá z provedených důkazů, které tak nebyly řádně vyhodnoceny. Tvrzení soudu, že paní K. by pro případ výslechu mohla být ovlivněna tím, že byla přítomna předchozímu výslechu pana Kx a dalším úkonům správce daně, je dle stěžovatele účelové a nemající oporu

v logice. Soud zcela účelově neuvedl, v čem by mohla být paní K. při svém výslechu ovlivněna.

[21] Stěžovatel má za to, že není rozhodné tvrzení soudu, že svědek Kx popřel, že byl skutečným prodávajícím předmětných automobilů. Správce daně sám prokázal, že pan Kx několikrát lhal. Rozhodné je, že tento svědek vystupoval jménem neexistujících kupujících. Soud účelově tvrdil, že z předložených kupních smluv nebylo vůbec možné vycházet, neboť údaje v nich byly smyšlené. Pominul však údaje, které odpovídaly skutečnosti, tedy specifikaci automobilů a to, že za stěžovatele je uzavřel pan Kx. V průběhu daňové kontroly nebylo zjištěno, že by smlouvy vyplňoval někdo jiný, než pan Kx. Ten osvědčoval, že kupní smlouva je uzavírána s osobou uvedenou na smlouvě, což se ukázalo nepravdivým. Musel to být proto pan Kx, kdo uzavíral smlouvu za fiktivní osobu a byl tedy i skutečným prodávajícím. Nic jiného se neprokázalo a tvrzení pana Kx se ukázala jako nepravdivá. Na základě rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 5. 8. 2009, sp. zn. 28 Cdo 292/2009, stěžovatel dovozuje, že smlouvy byly uzavírány mezi jím a panem Kx.

[22] Následně stěžovatel cituje velmi obsáhlou část své žaloby (asi 8 stran), v níž citoval obsah svého odvolání proti dodatečným platebním výměrům a komentoval vypořádání odvolacích námitek žalovaným a tvrdil, že žalovaným nebyly vypořádány dostatečně. Dále konstatuje, že se krajský soud s citovanými námitkami nevypořádal a nepřezkoumal ani námitky stěžovatele, že se s nimi nevypořádal ani žalovaný. Stěžovatel opět cituje pasáž žaloby, v níž tvrdil, že z důkazních prostředků vyplývá, že pan Kx jednal jménem neexistujících osob a přebíral kupní cenu, a byl tudíž skutečným prodávajícím, který nebyl plátcem DPH, a stěžovatel tak byl oprávněn vypočíst daň z přirážky dle § 90 odst. 4 ZDPH. I s touto námitkou se krajský soud údajně nevypořádal, byť dle stěžovatele obsahuje logické závěry, které vyplývají z objektivního a zákonného způsobu hodnocení důkazů.

[23] Žalovaný ke kasační stížnosti uvádí, že se zcela ztotožňuje s posouzením věci krajským soudem a poukazuje na skutečnost, že kasační námitky jsou z velké části totožné s námitkami obsaženými v žalobě a v odvolání. Dle žalovaného se správce daně vypořádal se všemi připomínkami stěžovatele ke kontrolním zjištěním, které neměly žádný vliv na výsledky kontrolních zjištění. Důvody pro odepření podpisu uváděné stěžovatelem správce daně vyhodnotil jako výraz nesouhlasu s kontrolním zjištěním. S odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 7 Afs 89/2012 – 20, a ze dne 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 96/2009 – 87, žalovaný tvrdí, že nestačí konstatovat, že daňový subjekt má konkrétní důvod nesouhlasu s kontrolními zjištěními, nýbrž důvody je třeba se zabývat a pokud správce daně posoudil důvody odmítnutí podpisu stěžovatelem jako neopodstatněné, nemohlo se jednat o vadu řízení, pokud zpráva o daňové kontrole nebyla podepsána.

[24] Dále žalovaný k argumentaci stěžovatele poukazuje na skutečnost, že pro daňové řízení je typická kontinuita řízení prvního a druhého stupně, kdy odvolací správní orgán nemá dle daňového řádu možnost rozhodnutí správce daně zrušit a vrátit mu věc k dalšímu projednání, nýbrž všechny vady musí být zhojeny v odvolacím řízení. Přestože usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 15/2007 – 75 se vztahovalo ke starší právní úpravě, nelze souhlasit se stěžovatelem, že by se závěry v něm uvedené

nevztahovaly i na daňový řád, neboť základní koncepce odvolacího řízení zůstala zachována i po změně právního předpisu. S odkazem na komentářovou literaturu a ustálenou judikaturu žalovaný uvádí, že v případě pochybení správce daně, které lze odstranit při zachování procesních práv daňového subjektu v odvolacím řízení, nelze konstatovat, že prvostupňové rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno - což je dle judikatury důvod ke zrušení rozhodnutí správce daně.

[25] K námitkám týkajícím se stížnosti stěžovatele ze dne 3. 7. 2013 žalovaný pokazuje na část ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu, kterou stěžovatel zřejmě přehlédl, když se zde výslovně uvádí, že stížnost lze podat pouze, pokud daňový řád neposkytuje jiný prostředek ochrany.

[26] Výtky vůči neuvedení konkrétních pomůcek pro stanovení daně ve zprávě o daňové kontrole považuje žalovaný za překonané, neboť stanovil daň dokazováním. Případný nesprávný postup správce daně při stanovení daně podle pomůcek byl proto odstraněn. Co se týče údajného nezákonného rozdělení daňové kontroly, tím se zabýval již i Ústavní soud, který ústavní stížnost jako zjevně neopodstatněnou odmítl.

[27] Žalovaný uvádí, že mu daňový řád neukládá povinnost provést všechny daňovým subjektem navrhované důkazy, pokud dospěje k závěru, že navrhované důkazy nejsou způsobilé prokázat tvrzení daňového subjektu. Důvody neprovedení výslechu paní K. a opakovaného výslechu pana Kx jsou uvedeny na str. 24 napadeného rozhodnutí. Dále byly dle žalovaného provedené důkazy hodnoceny krajským soudem, stejně jako správními orgány, zákonným způsobem, přičemž daňový subjekt jednoznačně neprokázal, kdo byl prodejcem předmětných vozidel. Žalovaný se domnívá, že tuto otázku i další stěžovatelovy žalobní námitky krajský soud přezkoumatelně vypořádal, a to v intencích judikatury citované na str. 5 a 6 napadeného rozsudku, neboť jeho argumentace byla ucelená a logická.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[28] 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. 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. 3, 4 s. ř. s.).

[29] Kasační stížnost žalobce **není** důvodná.

[30] Nejvyšší správní soud z obsahu spisu zjistil následující skutečnosti.

[31] U stěžovatele byla dne 16. 12. 2010 zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2007 a 2008 a na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosinec 2007 a za jednotlivá měsíční zdaňovací období roku 2008. Z předloženého účetnictví správce daně zjistil, že celkem 32 kupních smluv, kterými

stěžovatel doložil nákup ojetých vozidel, je fiktivních, jelikož jsou v nich uvedena jména prodávajících, která nebyla nalezena v centrální evidenci obyvatel, a bylo tedy prokázáno, že se jednalo o neexistující fyzické osoby.

[32] Dne 10. 5. 2011 se uskutečnilo ústní jednání, při kterém byl vyslechnut svědek P. Kx, který byl do 31. 10. 2007 zaměstnancem stěžovatele odpovědným za nákup mj. ojetých vozidel a od 1. 11. 2007 byl zplnomocněným zástupcem společnosti Milking Leasing, s. r. o., která zajišťovala nákup vozidel pro stěžovatele. Svědek uvedl, že v době, kdy byl zaměstnancem stěžovatele, vykupoval vozidla od prodávajících, jejichž totožnost si ověřil předložením dokladu totožnosti. Jednalo-li se o vozidla prodávaná v Brně, uzavírání smluv zařizoval pan F.

[33] Dne 27. 5. 2011 správce daně vyzval daňový subjekt k prokázání skutečností, od koho a za kolik byla předmětná vozidla zakoupena. Dne 2. 6. 2011 stěžovatel uvedl, že veškeré listinné důkazní prostředky již správci daně předložil a také že neměl pochybnosti o správnosti údajů na kupních smlouvách, neboť se domníval, že doklady totožnosti byly při nákupu kontrolovány.

[34] Dne 13. 9. 2011 byl správci daně doručen nový důkazní prostředek – zápis z jednání s panem Kx, podepsaný panem Kx a jednatelem stěžovatele panem P., z nějž plyne, že vozidla byla nakupována v Brně nebo v Pardubicích, při úhradě kupní ceny byly přítomny vždy tři osoby, a to pan Kx, pan F. a prodávající, v případě obchodů uzavíraných v Pardubicích byl přítomen ještě pan Č., bývalý zaměstnanec stěžovatele. Auta měla být zprostředkována panem F. od pana K. ze společnosti Cherokee Cars s. r. o.

[35] Dne 5. 10. 2011 byl při ústním jednání vyslechnut pan Č. Ten uvedl, že byl přítomen pokaždé, kdy byla kupní cena vyplácena v hotovosti v provozovně. Dále uvedl, že u každého, s kým se sepisovala smlouva a vydávaly se mu peníze, se ověřovala totožnost. Vozidla ze zahraničí měl dle svědka na starosti pan Kx.

[36] Výslech svědka F. byl proveden dne 1. 11. 2011 Finančním úřadem Brno IV na dožádání správce daně. Svědek k věci uvedl, že v Pardubicích byl tak 2 - 3x. Předávání peněz dle něj neprobíhalo v Pardubicích, ale v Brně, avšak nikoliv jeho osobě. Svědek uvedl, že se tak mělo dít v autobazaru AUTO JORK s. r. o., jehož jednatelem byl pan Fx. Svědek byl u pana Fx na brigádě a prodej zprostředkoval panu Kx. Pokud jde o úhradu kupní ceny, svědek sdělil, že pan Kx přijel do Brna, domlouval cenu s panem Fx a v kanceláři si předali peníze. Předání peněz byl někdy přítomen také tento svědek. Pan F. však nevěděl, kdo auta do autobazaru dovezl, ani že kupní smlouvy nebyly uzavírány s autobazarem, ale s fyzickými osobami.

[37] S výsledkem kontrolního zjištění a s hodnocením důkazních prostředků byl stěžovatel seznámen písemností „*Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění*“ ze dne 12. 3. 2012. Správce daně zdůraznil rozpory mezi výpověďmi jednotlivých svědků a uzavřel, že pochybnosti ohledně osob prodávajících a kupních cen nebyly odstraněny. Samotnou existenci vozidel a jejich následný převod správce daně nezpochybňoval.

[38] Dne 3. 4. 2012 bylo správci daně doručeno vyjádření stěžovatele k výsledku kontrolního zjištění, které správce daně vypořádal ve stanovisku ze dne 9. 5. 2012.

[39] Dne 23. 5. 2012 byla správci daně doručena stížnost stěžovatele na postup správce daně - neprovedení výslechů pana K. a pana Fx O výsledku šetření byl sepsán dne 1. 6. 2012 úřední záznam. Dne 4. 6. 2012 byla stížnost doplněna, a to proti postupu, kterým správce daně navrhl projednání zprávy o daňové kontrole v době, kdy již byla podána stížnost. Písemností ze dne 5. 6. 2012 byl stěžovateli navržen nový termín projednání zprávy na den 20. 6. 2014 (po vyřízení obou stížností). Stěžovatel byl zároveň informován o projednání jeho předchozí stížnosti.

[40] Dne 20. 6. 2012 se konalo ústní jednání o projednání zprávy o daňové kontrole (č. j. 299707/11/248932607156). Stěžovatel zprávu nepovažoval za projednanou a nepodepsal ji.

[41] Výzvou ze dne 26. 6. 2012 byla společnost AUTO JORK s. r. o. vyzvána k poskytnutí fotokopií faktur nebo smluv za roky 2007 a 2008 týkajících se prodeje ojetých vozidel stěžovateli, resp. zprostředkování těchto obchodů, a k poskytnutí fotokopií příjmových pokladních dokladů týkajících se předmětných obchodů. Na tuto výzvu uvedená společnost nereagovala. Správce daně proto dožádal pro tuto společnost místně příslušný Finanční úřad Brno – venkov, aby zjistil, zda se v jejím účetnictví vyskytují listiny ohledně předmětných vozidel. Z odpovědi Finančního úřadu Brno – venkov ze dne 14. 8. 2012 bylo zjištěno, že předmětná společnost je dlouhodobě nekontaktní, na deklarovaném sídle žádnou činnost neuskutečňuje a nekontaktní je také její jednatel pan Valouch (jediný společník).

[42] Obdobné listiny byly požadovány taky od společnosti CHEROKEE CARS s. r. o. Jednatel této společnosti, pan Hušek, se dne 29. 6. 2012 prostřednictvím e-mailu vyjádřil, že mezi jeho společností a stěžovatelem nikdy neexistoval žádný smluvní vztah; pan K. pouze využíval prostory jeho provozovny ke svým záležitostem. Pan Hušek správci daně zaslal také kontaktní údaje pana K..

[43] Stěžovatel písemností ze dne 9. 8. 2012 upřesnil, že výslechy svědků pana K. a pana Fx mají osvědčit nákup automobilů ze sporných smluv.

[44] Dne 23. 8. 2012 byl opětovně proveden výslech svědka Kx za účelem odstranění rozporů mezi jeho výpovědí a výpovědí pana F.. Pan Kx uvedl, že je možné, že se mohla některá vozidla brát od společnosti AUTO JORK s. r. o, a že všechno předjednával pan F. Nevzpomněl si, jestli byly peníze vydávány panu Fx, nebo panu F. Pokud jde o svědkovo předešlé tvrzení, že vozidla byla zprostředkována od pana K., svědek nebyl schopen potvrdit ani vyvrátit. Svědek dále uvedl, že pan F. byl přítomen předávání peněz jak v Brně, tak v Pardubicích. Od pana F. svědek dostával vždy podklady i jména. Ke svému předešlému tvrzení, že ověřoval totožnost prodávajících, svědek uvedl, že si na to již nevzpomíná. Z Brna bral svědek smlouvy již podepsané. Peníze předával v bazaru AUTO JORK s. r. o., nicméně si nevzpomněl komu, jestli panu F., Fx, sekretářce, nebo jen tak na stůl. I když totožnost prodávajících ověřil, do smlouvy neuváděl číslo občanského průkazu, neboť účetní to po něm nepožadovala a nebyl o takové povinnosti

poučen. Pokud jde o pana K., nezná jej, pouze jej zahlédl v autobazaru v Hrušovanech. S panem F. měl pouze ústní dohodu na prodej vozidel; pokud jde o jeho provizi, tu si pan F. asi „*stáhl*“ sám.

[45] Finanční úřad ve Znojmě provedl dne 5. 9. 2012 na dožádání správce daně výslech svědka K. Ten uvedl, že stěžovateli neprodal žádný automobil a ani jej nezná. Panem F. mu byl představen nějaký pan P., nicméně pan K. jednal vždy pouze s panem F. Nezná ani pana Fx, společnost AUTO JORK s. r. o. znal, nevěděl ale, jaký vztah s ní měl pan F. K žádosti správce daně ze dne 12. 9. 2012 pan K., resp. jeho matka (účetní), předložili správci daně faktury o prodeji tří vozidel s totožnými VIN kódy jako vozidel ze sporných smluv. Dvě z těchto vozidel pan K. prodal panu M. Z. a jedno panu D. Č.

[46] Dožádaný Finanční úřad Brno III správci daně sdělil, že pan Z. již zemřel. Dožádaný Finanční úřad Brno II vyslechl dne 14. 11. 2012 pana Č. a z jeho výpovědi vyplynulo, že předmětné vozidlo nikdy nekoupil a fakturu vidí poprvé. Pana K. osobně nezná, ale má povědomí, o koho se jedná. Pana Kx. zná osobně, ví i o společnosti stěžovatele. Uvedl, že předpokládá, že jeho údaje předal panu K. pan Kx.

[47] Správce daně stěžovateli doručil „*Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění*“ ze dne 21. 1. 2013. Důkazní prostředky zhodnotil tak, že pan Kx nepotvrdil svá předchozí tvrzení, naopak připustil, že k podepisování smluv a předávání peněz docházelo i v Brně v autobazaru AUTO JORK s. r. o. Údaje neověřoval, ale dostal je od pana F., jenž smlouvy předpřipravil. Nepamatoval si ani, komu předával peníze. Správce daně uzavřel, že přes veškeré zjištěné skutečnosti nebylo žádným způsobem prokázáno, od koho byla ojetá vozidla pořízena ani za jakou cenu.

[48] Dne 12. 2. 2013 bylo správci daně doručeno vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, které stěžovatel doplnil dne 13. 3. 2013. Stěžovatel namítl, že správce daně neprovedl hodnocení důkazů, dále uvedl, že z provedeného dokazování je jasné, že skutečným prodávajícím byl pan Kx, jenž nakupoval ojeté automobily od třetích osob a stěžovateli následně předkládal smlouvy podepsané neexistujícími osobami. Navrhl provedení dalších důkazů – kupní smlouvy a příslušné výdajové doklady, výslech paní K., pokladní stěžovatele, která měla dosvědčit, že vydávala panu Kx finanční prostředky, opětovný výslech pana Kx, který měl převzetí těchto částek potvrdit, kupní smlouvy, kterými byly předmětné automobily dále prodány stěžovatelem, ověření přihlášení těchto automobilů novými majiteli a využití výsledku trestního řízení, neboť vše nasvědčuje tomu, že byl spáchán trestný čin.

[49] Dne 12. 4. 2013 bylo stěžovateli zasláno stanovisko správce daně, v němž shledal provedení navrhovaných důkazů za nadbytečné.

[50] Dne 16. 4. 2013 byla stěžovateli doručena písemnost – „*Projednání zprávy o daňové kontrole*.“

[51] Dne 30. 4. 2013 byla správci daně doručena stížnost proti postupu správce daně pro bezdůvodné odmítnutí navržených důkazů a také proto, že nebylo provedeno řádné

hodnocení důkazů. Stížnost byla vyřízena dne 6. 5. 2013 a její vyřízení bylo následně přezkoumáno nadřízeným správcem daně dne 19. 6. 2013.

[52] Dne 3. 7. 2013 správce daně sdělil stěžovateli, že v návaznosti na jeho stížnost proti postupu správce daně, žádost o přešetření způsobu vyřízení stížnosti a repliky k vyrozumění o přešetření způsobu vyřízení stížnosti bude nadále samostatně pokračováno v dokazování ve vztahu k DPH, a byla mu zaslána zpráva o daňové kontrole k dani z příjmů právnických osob s tím, že bude v dohodnutém termínu 17. 7. 2013 projednána (podle protokolu z tohoto dne zástupce stěžovatele odmítl zprávu podepsat).

[53] Dne 6. 7. 2013 byla správci daně doručena stížnost a námitka podjatosti. Stížnost obsahovala námitky proti postupu správce daně, který stěžovateli zaslal dne 3. 7. 2013 výzvu k prokázání skutečností pro správné stanovení DPH.

[54] Dne 7. 8. 2013 bylo vydáno rozhodnutí o tom, že úřední osoba není vyloučena.

[55] Dne 13. 8. 2013 podal správce daně na stěžovatele oznámení podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně ve smyslu § 240 zákona č. 40/20009 Sb., trestního zákoníku.

[56] Dne 23. 8. 2013 byla jako nedůvodná vyřízená stížnost stěžovatele ze dne 5. 7. 2013. Správce daně ji posoudil jako stížnost ve vztahu k DPH.

[57] Dne 21. 10. 2013 byl stěžovateli na jeho telefonickou žádost zaslán *„Výsledek kontrolního zjištění“* č. j. 1189776/13/2801-05404-607156.

[58] Dne 14. 11. 2013 byla správci daně doručena žádost o přešetření způsobu vyřízení stížnosti, která byla vyřízena dne 23. 8. 2013.

[59] Zpráva o daňové kontrole byla projednána dne 15. 11. 2013, stěžovatel ji odmítl podepsat. Namítal, že ještě nebyla vyřízena jeho stížnost, nesouhlasil s oddělením a pokračováním daňové kontroly ve vztahu k DPH, a také že zpráva o daňové kontrole je nezákonná, neboť neobsahuje hodnocení důkazů. Rovněž namítal, že dosud nebyla vyřízena žádost stěžovatele o přešetření postupu správce daně při vyřízení stížnosti.

[60] Dne 18. 11. 2013 bylo vydáno *„Sdělení o ukončení daňové kontroly“*. Správce daně v něm vyhodnotil, že žádost stěžovatele ze dne 13. 11. 2013 mu nebrání v ukončení daňové kontroly, neboť nadřízený správce daně prověřuje pouze způsob jejího vyřízení, přičemž daňový subjekt s podáním žádosti čekal více než 2 měsíce a podal ji dva dny před dohodnutým termínem projednání zprávy o daňové kontrole, což správce daně považuje za účelové. Zpráva o daňové kontrole č.j. 126591/13/2801-05404-607156 byla stěžovateli zaslána, o stanovení daně podle pomůcek vyhotovil správce daně úřední záznam 19. 11. 2013.

[61] Dne 29. 11. 2013 byly správcem daně vydány dodatečné platební výměry na DPH.

[62] Proti platebním výměrům podal stěžovatel odvolání, v němž uplatnil obdobné námitky jako v žalobě a kasační stížnosti. Žalovaný uznal námitku, že nebyly splněny

podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, proto v rámci odvolacího řízení přistoupil k doplnění podkladů pro rozhodnutí, uložil správci daně, aby provedl místní šetření v sídle stěžovatele za účelem získání kupních smluv o prodeji předmětných vozidel a evidence podle § 100 ZDPH. Po získání těchto dokladů změnil způsob stanovení daně a stanovil ji dokazováním.

[63] Dne 4. 9. 2014 byl stěžovatel písemně seznámen s hodnocením nových důkazních prostředků, následně na to doplnil také odvolání. Dne 20. 10. 2014 bylo stěžovateli zasláno *„Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“*, přičemž stěžovatel se ke zjištěním žalovaného vyjádřil a doplnil odvolání, termín jednání na 29. 10. 2014, jak stěžovatel původně požadoval, byl následně k jeho opakovaným žádostem stanoven na 5. 11. 2014.

[64] Dne 5. 11. 2014 proběhlo ve věci ústní jednání, kde stěžovatel vznesl námitku podjatosti úředních osob.

[65] Dne 3. 12. 2014 vydal žalovaný napadené rozhodnutí.

[66] Pro úplnost je třeba dodat, že proti rozdělení daňové kontroly a jejímu pokračování ve vztahu k DPH a výzvě ze dne 3. 7. 2013 se stěžovatel bránil žalobou na ochranu proti nezákonnému zásahu správního orgánu, kterou však krajský soud jako nedůvodnou zamítl a následně i Nejvyšší správní soud kasační stížnosti stěžovatele v této věci nevyhověl (rozsudek ze dne 18. 7. 2014, č. j. 6 Afs 80/2014 - 37). Ústavní stížnost byla odmítnuta jako zjevně neopodstatněná usnesením ze dne 19. 11. 2014, sp. zn. II. ÚS 3159/14.

[67] Pokud jde o stěžovatelem uplatněné námitky, Nejvyšší správní soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť pouze u přezkoumatelného rozhodnutí lze zpravidla vážit důvodnost konkrétních kasačních námitek. K otázce nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí se již Nejvyšší správní soud vyslovil např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75 (publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), podle něhož za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl, nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Pokud jde o nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů, k té se zdejší soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS, v němž uvedl, že *„[n]edostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“* Obdobně se Nejvyšší správní soud vyslovil i v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130 (publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS), či v rozsudku ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003 – 78 (publ. pod č. 523/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným judikatura shledává i rozhodnutí,

v němž krajský soud opomene přezkoumat byť jen jednu ze žalobních námitek (srov. rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, nebo ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74). Z judikatury zdejšího soudu však plyne též skutečnost, že *„[o]vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59).

[68] Nejvyšší správní soud rovněž sdílí premisy, z nichž krajský soud na straně 5 a 6 svého rozsudku při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí vycházel a dodává, že tyto obdobně platí i pro Nejvyšší správní soud. Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky co do šíře odůvodnění musí být odpovídající, požadavek na řádné odůvodnění nelze však interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Proto lze odkázat na závěry judikatury k této otázce krajským soudem obšírně již rozvedené (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13), usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09; usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10, nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, a další).

[69] Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spatřuje stěžovatel v tom, že se krajský soud nezabýval některými jeho námitkami. Stěžovatel však blíže nekonkretizoval, jaké námitky nebyly řádně vypořádány, neboť toliko ocitoval asi polovinu obsahu žaloby a tvrdil, že se s ní soud nevypořádal. To má však stejné důsledky, jakoby vůbec neupřesnil, čím se soud nezabýval. Proto se Nejvyšší správní soud může s touto otázkou vypořádat ve stejné míře obecnosti. Nicméně je zřejmé, že polovina ocitovaného obsahu žaloby spočívala v citaci obsahu odvolání, přičemž stěžovatel v žalobě tvrdil, že s citovanou částí odvolání se žalovaný nezabýval. Žalovaným údajně pominutá argumentace se týkala rozporů mezi výpověďmi svědků Kx F(či dalších osob), které se daňové orgány nepokusily odstranit, a neprovedly důkazy výslechem paní K. a opakovaným výslechem pana Kx, a dále směřovala k tomu, že skutečný prodejce předmětných vozidel byl pan Kx, který smlouvy falšoval. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že krajský soud odkázal na příslušnou část napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný těmito otázkami zabýval. Nelze tedy přisvědčit stěžovateli, že by se nevypořádal s námitkou, dle níž žalovaný pominul argumentaci žalobce uvedenou v odvolání. Nadto soud i zhodnotil, zda žalovaný tyto námitky posoudil správně (na str. 9 a 10 odůvodnění napadeného rozsudku). Krajský soud se proto s touto částí žaloby vypořádal dostatečně.

[70] Citovaná pasáž žaloby, kterou měl krajský soud pominout, obsahuje i výtky stěžovatele stran hodnocení důkazních prostředků, se kterým stěžovatel údajně nebyl v rozporu se zákonem žalovaným dostatečně seznámen. Stěžovatel nesouhlasil s tím, jak žalovaný hodnotil chování zástupce stěžovatele při ústním jednání dne 5. 11. 2014, a naopak se domníval, že nekorektně jednaly úřední osoby. Nejvyšší správní soud však upozorňuje, že stěžovatel na základě uvedených výtek nečinil jakékoliv závěry ve vztahu k zákonnosti napadeného rozhodnutí. Nutno podotknout, že při jednání ve věci před krajským soudem, které se konalo dne 22. 6. 2015, stěžovatel k výzvě soudu označil zásadní

žalobní body tak, jak je krajský soud vymezil na straně 3 a 4 napadeného rozsudku. Se všemi takto vymezenými žalobními body se také krajský soud vypořádal. Má-li být uvedená argumentace zařazena pod některý žalobní bod stěžovatelem výslovně uvedený, nejspíše tím stěžovatel pouze podporoval svou argumentaci, že nebyl náležitě seznámen s kontrolními zjištěními. Tím se soud zabýval na straně 7 a 8 napadeného rozsudku.

[71] Konečně se soud neměl zabývat ani „shrnutím", v němž stěžovatel uváděl, že z provedených důkazů má být zřejmé, že pan Kx byl skutečným prodejcem ojetých automobilů, když vystupoval jménem neexistujících osob a přebíral kupní cenu. Byť se stěžovatel domnívá, že předmětné shrnutí obsahuje logické závěry učiněné na základě provedeného dokazování, Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit ani této námitce. Krajský soud se totiž otázkou, zda bylo prokázáno, že osobou prodávající byl pan Kx, zabýval na str. 9 dole a v prvních dvou odstavcích na straně 10. Tvrdí-li stěžovatel, že jeho shrnutí obsahovalo logické závěry, pak Nejvyšší správní soud uvádí, že to nemá vliv na přezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť krajský soud se v tomto rozsahu s žalobou vypořádal, nadto logickými a srozumitelnými úvahami.

[72] Nejvyšší správní soud tak k námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu uzavírá, že se krajský soud zabýval stěžovatelem výslovně uvedenými zásadními žalobními námitkami, přičemž podal dostatečně důkladnou a ucelenou argumentaci odůvodňující výrok rozsudku. Rozsudek krajského soudu byl proto shledán přezkoumatelným a lze přistoupit k vypořádání dalších stěžovatelem uplatněných námitek.

a) Zákonnost zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly

[73] Stěžovatel trvá na svém názoru, že důvodně odepřel podepsat zprávu o daňové kontrole, pročež nedošlo k jejímu řádnému projednání a daňová kontrola nemohla být řádně ukončena, přičemž tyto vady nelze odstraňovat v odvolacím řízení.

[74] Podle § 88 odst. 1 daňového řádu správce daně *[o] zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše (...) zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem, b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, a f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.*

[75] Podle odst. 4 téhož ustanovení *[z]právu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.* Dle jeho odst. 6 *[o]depření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt*

prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.

[76] Podle § 261 odst. 1 daňového řádu má *[o]soba zúčastněná na správě daní (...) právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany*. Dle poslední věty odst. 4 uvedeného ustanovení *[s]tížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly*.

[77] Dle § 115 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení *provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.*

[78] Nejvyšší správní soud předesílá, že obdobnými námitkami stěžovatele se již zabýval v rozsudku ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71, ve věci doměření daně z příjmů právnických osob, u kterého byla zahájena a vedena daňová kontrola společně s nyní souzeným doměřením DPH. Jelikož stěžovatel se v obou věcech v daňovém i následně soudním řízení bránil stejným způsobem a převážná část provedených důkazů a obsahu spisu je společná, jsou závěry prezentované v citovaném rozsudku aplikovatelné i v nyní posuzovaném případě, a Nejvyšší správní soud z nich proto bude dále vycházet. Nutno zároveň upozornit, že ústavní stížnost proti rozsudku druhého senátu byla odmítnuta jako neopodstatněná usnesením Ústavního soudu ze dne 7. 3. 2016, sp. zn. II. ÚS 2/2016.

[79] Nejvyšší správní soud podotýká, že převážná část stížnostních námitek směřuje pouze proti podpůrným argumentům krajského soudu. Podstatou pro řešení předmětné otázky je však skutečnost, že krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že stěžovatel odepřel podpis zprávy o daňové kontrole nedůvodně. Krajský soud odkázal na část odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný podrobně rozebral, že zpráva o daňové kontrole obsahuje hodnocení důkazů správcem daně, byť stručné, dále že žádost o přešetření způsobu vyřízení stížnosti podaná den před smluveným termínem projednání zprávy o daňové kontrole a téměř tři měsíce po vyřízení stížnosti byla zjevně účelová. Stěžovatel měl primárně reagovat na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, čehož nevyužil. Krajský soud na napadené rozhodnutí v tomto rozsahu odkázal a ztotožnil se s ním s odůvodněním, že pokud se stěžovatel domníval, že zpráva o daňové kontrole neobsahovala řádné hodnocení provedených důkazů, nejednalo se o důvod pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Upozornil, že jinak by bylo možné ukončit daňovou kontrolu pouze tehdy, když je s jejími výsledky daňový subjekt spokojen, což nelze přijmout. Namítá-li tedy stěžovatel, že nejde o otázku spokojenosti s výsledkem kontrolních zjištění, nýbrž o otázku zákonnosti zprávy o daňové kontrole, pak Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že krajský soud postavil své rozhodnutí na premise, že zpráva o daňové kontrole měla všechny náležitosti a byla projednána v souladu se zákonem. S tímto hodnocením se i kasační soud ztotožňuje a konstatuje, že ostatní námitky stěžovatele nejsou relevantní, a to vzhledem k dalšímu postupu v rámci odvolacího řízení, kdy prokazatelně byl stěžovatel seznámen se všemi zjištěnými skutečnostmi, včetně hodnocení všech v průběhu řízení provedených svědeckých výpovědí a dalších důkazních prostředků

(Viz Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 20. 10. 2014, č. j. 28076/14/5000-14302-711315). Stručnost vyjádření ve zprávě o kontrole tak nemohla mít vliv na výsledek žalobou napadeného rozhodnutí a ani dopad do zkrácení práv stěžovatele.

[80] Nejvyšší správní soud považuje za nepřípadnou argumentaci stěžovatele, že mu daňový řád neznemožňuje vznášet v rámci projednání zprávy o daňové kontrole námitky proti postupu správce daně a obsahu zprávy o daňové kontrole. Obsahem stěžovatelových námitek však bylo zpochybňování kontrolních zjištění učiněných správcem daně, která požadoval doplnit o podrobnější hodnocení důkazů. Dle § 88 odst. 3 daňového řádu je výslovně vyloučeno v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhovat další doplnění výsledku kontrolního zjištění, pokud na základě vyjádření daňového subjektu nedojde ke změně výsledku kontrolního zjištění, s nímž byl daňový subjekt seznámen. Stěžovatel byl s dostatečným předstihem před termínem projednání zprávy o daňové kontrole seznámen s výsledky kontrolního zjištění a byl poučen o tom, že pokud na základě jeho případného vyjádření nedojde ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu navrhovat jeho další doplnění. Stěžovatel se nikterak nevyjádřil a až v průběhu projednání zprávy o daňové kontrole namítal, že zjištění správce daně neobsahují dostatečné hodnocení důkazů. Tvrdí-li dále, že své námitky uplatnil již během souběžné daňové kontroly daně z příjmů a DPH, pak Nejvyšší správní soud uvádí, že právě v průběhu dřívější kontroly byly vypořádány. Není tedy pravdou, že je správce daně účelově neakceptoval. Neakceptuje-li správce daně námitky daňového subjektu, neznamená to, že je pominul, nýbrž pouze fakt, že se s nimi neztotožnil.

[81] Jak i sám stěžovatel uváděl, uplatňoval opakovaně totožné námitky, a to již v průběhu společné daňové kontroly daně z příjmů právnických osob a DPH. Druhý senát ve shora odkazovaném rozsudku rovněž dospěl k závěru, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob stěžovatelem nebylo odůvodněné. I nyní proto Nejvyšší správní soud nemůže námitkám stěžovatele přisvědčit. Ze zprávy o daňové kontrole daně z přidané hodnoty plyne, že správce daně uvedl důkazní prostředky, které provedl, popsal jejich obsah a vyhodnotil provedené dokazování, přičemž na jeho základě dospěl k závěru, že skutečnosti, od koho a za jakou cenu byla sporná vozidla pořízena, nebyly prokázány, a kromě toho odůvodnil, proč považoval provedení dalších stěžovatelem navrhovaných důkazů za nadbytečné. Jak již uvedl žalovaný i krajský soud, hodnocení důkazů správcem daně sice nebylo maximálně možně detailní, ve zprávě o daňové kontrole však nechybělo. Žalovaný následně (viz uvedené Seznámení shora bod [79]) na základě odvolací námitky stěžovatele detailněji popsal provedené důkazy i jejich hodnocení a dospěl ke stejnému závěru jako správce daně, tedy že nebylo prokázáno od koho, a za kolik byla předmětná vozidla zakoupena. Již druhý senát konstatoval, že *„[t]akový postup odvolacímu orgánu umožňuje právní úprava dle § 115 daňového řádu, dle které je oprávněn provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Je li tedy odvolací orgán oprávněn provádět nové dokazování, argumentem a maiori ad minus je nutně oprávněn také doplnit, resp. upřesnit, odůvodnění napadeného rozhodnutí ohledně již provedených důkazů, navíc za situace, nemění-li žádným způsobem závěry správce daně ohledně zjištěného skutkového stavu“*.

[82] Nejvyšší správní soud nesdílí ani názor stěžovatele, že je závěr soudu o nemožnosti uplatňovat dle § 261 daňového řádu námitky, které je možno uplatnit v opravných či jiných nápravných prostředcích, v rozporu s logikou a daňovým řádem. Jak upozorňuje i žalovaný, tento závěr naopak z daňového řádu přímo vyplývá. Ustanovení § 261 odst. 1 výslovně uvádí, že právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně má osoba zúčastněná na správě daní, *neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany*. Jak je uvedeno i v rozsudku č. j. 2 Afs 143/2015, *„stížnost nelze v žádném případě chápat jako řádný, mimořádný, resp. dozorčí opravný prostředek. Jedná se o doplňkový prostředek ochrany sloužící zejména k bezprostřední nápravě vad postupu správce daně a nevhodného chování úředních osob. Nutno rovněž podotknout, že jak šetření stížnosti, tak i prošetřování způsobu jejího vyřízení nadřízeným orgánem není řízením, s jehož výsledkem by bylo spojeno vydání rozhodnutí. Stížnost je navíc prostředkem subsidiárním, ultima ratio, který lze podat pouze v případě, nepřipadá-li v úvahu žádný jiný prostředek ochrany. Nejvyšší správní soud předesílá, že daňový řád upravuje velké množství ochranných prostředků, které budou mít před podáním stížnosti přednost; jedná se např. o odvolání, rozklad, námitku, obnovu řízení, přezkum, ochranu před nečinností, žádost o prodloužení lhůty, stížnost na postup plátce daně, námitku podjatosti, apod. Odvolání je například přípustné proti každému nepravomocnému rozhodnutí správce daně, pokud není výslovně stanoveno, že tomu tak není; je tak zachována dvojinstančnost řízení. Nutno také upozornit, že existuje-li možnost podat odvolání proti rozhodnutí jakožto výsledku sporného postupu správce daně, jejž lze v průběhu odvolacího řízení učinit předmětem přezkumu, vylučuje to podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu i za situace, nelze li odvolání podat v tu samou chvíli, ve které by osoba zúčastněná na správě daní mohla uplatnit svoji stížnost, ale až v budoucnu (po ukončení sporného postupu). (...) Stížností podle § 261 daňového řádu totiž nelze napadat skutkové ani právní závěry správce daně. Daňové orgány a potažmo také krajský soud správně dovodily, že stížností na postup správce daně nelze namítat hodnocení důkazních prostředků, které předchází zjištění skutkového stavu věci. Hodnocení důkazních prostředků totiž není postupem ve smyslu § 261 daňového řádu.“*. Dále v citovaném případě Nejvyšší správní soud poukázal na skutečnost, že stěžovatel již námitky totožného obsahu uplatnil a byly správními orgány vypořádány. *„Poněvadž dle § 261 odst. 4 in fine daňového řádu platí, že stížnost musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly, došlo by akceptováním opakovaných stížností k paralyzaci správce daně a k nemožnosti daňovou kontrolu řádně ukončit.“* Stejně tak by došlo k paralyzaci správce daně, pokud by byla za překážku ukončení daňové kontroly považována žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, která byla podána až po značné době po vyřízení stížnosti těsně před termínem projednání zprávy o daňové kontrole. Takový účelový postup daňového subjektu nelze akceptovat a poskytnout mu ochranu, jak uvedl již krajský soud na str. 7 rozsudku a vypořádal se s ním podrobně i žalovaný v odst. 45 napadeného rozhodnutí.

[83] Ze shora uvedeného plyne, že odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole stěžovatelem bylo neopodstatněné, a proto dodatečné platební výměry byly vydány až po řádně ukončené daňové kontrole, přičemž zpráva o daňové kontrole nahradila dle § 147 odst. 4 daňového řádu jejich odůvodnění. Předmětná stěžovatelova námitka tak byla shledána nedůvodnou.

[84] Jelikož tedy Nejvyšší správní soud shledal, že zpráva o daňové kontrole byla řádně projednána, není nutné zodpovězení otázky, zda disponuje odvolací orgán nadále (po

změně právní úpravy) oprávněním v odvolacím řízení napravovat vadu spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole. Ze stejného důvodu i druhý senát konstatoval, že se touto námitkou není třeba zabývat.

[85] Konečně nelze ani přisvědčit výtce stěžovatele, že tvrzení krajského soudu, že stěžovateli byla dána možnost dostatečně uplatňovat svá práva v odvolacím řízení, se nezakládá na pravdě, neboť žalovaný zmařil projednávání výsledků odvolacího řízení při ústním jednání. Jediné, co lze v kasační stížnosti tímto směrem zaznamenat, je citace žaloby, v níž stěžovatel tvrdil, že to byly úřední osoby, a nikoliv zástupce stěžovatele, kdo v průběhu ústního jednání dne 5. 11. 2014 nespolupracoval a choval se nevhodně. Nevhodné chování úředních osob však z obsahu spisu nevyplývá, přičemž Nejvyšší správní soud neseznal, jak by tím mělo být zmařeno projednání výsledků odvolacího řízení. Stěžovatel totiž opět trval na tom, že nebyl seznámen s řádným hodnocením důkazů a nebyl spokojen s odpovědí úředních osob. Jak ale bylo již výše rozebráno, hodnocení důkazů provedené žalovaným i správcem daně bylo náležité a subjektivní přesvědčení stěžovatele, že tomu tak nebylo, a že tudíž správní orgány mařily náležité projednání učiněných zjištění, nemůže mít na zákonnost postupu žalovaného žádný vliv. Podstatné je, že stěžovatel byl s výsledky odvolacího řízení seznámen, tedy byl mu předán písemně i ústně jejich obsah, aby na ně mohl reagovat. To, že stěžovatel s konkrétním obsahem nebyl spokojen, však není otázkou uplatnění jeho práv a řádného projednání výsledků řízení. Nesouhlasil-li stěžovatel s vyřízením svých výhrad, neznamená to, že mu nebyl dán dostatečný prostor pro realizaci práv v odvolacím řízení (k obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 105/2015 – 30).

b) Seznámení s pomůckami

[86] Stěžovatel tvrdí, že není rozhodné, že žalovaný následně stanovil daň dokazováním, a vada řízení před správcem daně tak byla napravena, neboť jeho námitka mířila na to, že pro tuto vadu odůvodněně odepřel podpis zprávy o daňové kontrole. S tím však Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit. Stěžovatel vymezil v žalobě několik samostatných námitek, a námitku neseznámení s použitými pomůckami toliko zmínil v souvislosti s námitkou odůvodněného odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Ve vztahu k pomůckám ničeho nenamítal ani při projednání zprávy o daňové kontrole, které vyústilo v odepření jejího podpisu. Z povahy věci přitom odůvodněné odepření podpisu zprávy o daňové kontrole může být založeno jen takovými důvody, které daňový subjekt správci daně sdělí, neboť správce daně námitky daňového subjektu musí vyhodnotit a posoudit, zda jsou odůvodněné, či nikoliv. Jelikož tedy stěžovatel předmětnou argumentaci ve vztahu k seznámení s pomůckami koncipoval jako zcela samostatný žalobní bod a ani při projednání zprávy o daňové kontrole tímto směrem nic nenamítal, nelze krajskému soudu vytýkat, jak se s ní vypořádal.

[87] Stěžovatel v žalobě rovněž uváděl, že tato jeho námitka nebyla žalovaným řádně vypořádána. Jelikož ale žalovaný uznal, že správce daně pochybil, pokud daň vyměřil podle pomůcek a sám ji stanovil dokazováním, pak ani nebylo nezbytné zabývat se tím, zda byl stěžovatel s pomůckami (uvedenými v úředním záznamu) seznámen a zda měly být obsaženy ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný však nad rámec nutného jako reakci na argumentaci stěžovatele odůvodnil názor, že pomůcky nemusí být uvedeny přímo ve

zprávě o daňové kontrole. Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je dokonce možné v případě pochybení správce daně, aby byl daňový subjekt s pomůckami seznámen až v průběhu odvolacího řízení, a aby tedy odvolací orgán tuto vadu napravil (k tomu např. rozsudek ze dne 29. 10. 2014, č. j. 1 Afs 111/2014 - 1 Afs 111/2014 – 46, či ze dne 24. 11. 2011, č. j. 1 Afs 53/2010 – 89). I kdyby tedy žalovaný nezměnil platební výměr a nestanovil daň dokazováním, nýbrž potvrdil její doměření dle pomůcek, mohl by případný nezákonný postup správce daně zhojit. Pokud však přistoupil k doměření daně dokazováním, nebylo již vůbec třeba, aby se jakkoliv zabýval seznamováním stěžovatele s pomůckami, které byly k doměření daně použity. Takový postup by naprosto postrádal smysl a byl by zcela nadbytečný, což je v rozporu se zásadou hospodárnosti a rychlosti řízení.

[88] Jestliže stěžovatel tvrdí, že krajský soud se nezabýval žalobním bodem řádně, když se ztotožnil s názorem žalovaného, a bez dalšího z citace dovozuje, že ani odůvodnění žalovaného není přiléhavé, pak Nejvyšší správní soud může toliko konstatovat, že nic, co tvrdí stěžovatel, zřejmé není. Naopak je zřejmé, že je to argumentace stěžovatele, která míří mimo podstatu sporu. Krajský soud dostatečně a srozumitelně vysvětlil, že žalovaný stanovil daň dokazováním, a pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí proto nemohou být relevantní námitky směřující proti postupu správce daně týkající se seznámení stěžovatele s použitými pomůckami. S tímto se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje a nepovažuje námitku stěžovatele za důvodnou.

c) Rozdělení daňové kontroly a její pokračování ve vztahu k DPH

[89] Pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí jsou zcela irelevantní opakované námitky stěžovatele týkající se výzvy ze dne 3. 7. 2013, a pokračování daňové kontroly ve vztahu k DPH. Stěžovatel ostatně neuvádí, jaký vliv by měl mít vytýkaný postup správce daně na zákonnost rozhodnutí žalovaného, jímž byly dodatečné platební výměry změněny. Pouze je stále přesvědčen o tom, že správce daně postupoval v rozporu se zákonem, byť již i Nejvyšší správní soud (rozsudek ze dne 18. 7. 2014, č. j. 6 Afs 80/2014 - 40) a Ústavní soud (usnesení ze dne 19. 11. 2014, sp. zn. II. ÚS 3159/14) jeho argumentaci odmítly a shledaly, že správní orgány v dané věci postupovaly v souladu se zákonem a nikterak nezákonně nezasáhly do stěžovatelových práv. Nejvyšší správní soud již v označeném rozhodnutí dospěl k závěru, že pochybnosti o správném stanovení DPH v době vydání napadené výzvy ze dne 3. 7. 2013 skutečně existovaly a nesouhlasil se stěžovatelem, že v postupu správce daně absentovalo jakékoli hodnocení důkazů, ani že by byl postup správce daně zjevnou mstou daňovému subjektu za způsob, jímž zmocněný zástupce stěžovatele hájil jeho práva. Naopak rozdělení daňové kontroly tak, aby pokračovala jen v nutném rozsahu, bylo ve prospěch snížení zátěže daňového subjektu. Nejvyšší správní soud proto odkazuje na své předchozí rozhodnutí a nepovažuje opakované námitky stěžovatele za důvodné.

d) Neprovedení navrhovaných důkazů a hodnocení důkazů

[90] Nesouhlasem stěžovatele s neprovedením jím navrhovaných důkazů, konkrétně třetím výslechem pana Kx. a výslechem paní K., jakož i tvrzením stěžovatele, že z provedených důkazů vyplývá, že skutečným prodávajícím předmětných automobilů

byl pan Kx, se již Nejvyšší správní soud podrobně zabýval ve vztahu k dani z příjmů právnických osob v rozsudku č. j. 2 Afs 143/2015 – 71. S námitkami stěžovatele se neztotožnil a ani nyní Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od svého předchozího názoru jakkoliv odchylovat. K uvedeným otázkám Nejvyšší správní soud konstatoval následující.

„Nejvyšší správní soud však rovněž upozorňuje, že přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu (§ 92 odst. 2 daňového řádu), daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je přitom povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů (§ 6 daňového řádu).

Poněvadž správce daně zpochybnil údaje o prodávajících v předložených kupních smlouvách, měl stěžovatel právo prokázat, že obchodní transakce byly reálně uskutečněny, i když prodávajícími byly jiné subjekty než ty deklarované. To správce daně stěžovateli umožnil. V průběhu daňové kontroly byly provedeny výslechy svědků navržených stěžovatelem, nicméně jejich výpovědi se rozcházely ve všech zásadních skutečnostech - kdo byl prodávající, komu byly vypláceny peníze, kde došlo k předávání peněz, resp. kdo mu byl přítomen apod. Správce daně ani žalovaný na základě provedených důkazů nemohli dospět k jinému než k učiněnému závěru, tudíž že fakticita předmětných transakcí nebyla prokázána. Správce daně ani žalovaný nerozporovali existenci předmětných vozidel ani jejich následný prodej třetím osobám, nicméně stěžovatel neprokázal, od koho ani za jakou cenu byla vozidla nakoupena. Domnívá-li se stěžovatel, že z provedených důkazů je zřejmé, že prodávajícím byl pan Kx., nelze mu dát za pravdu. Z provedených důkazů je zřejmé pouze to, že se pan Kx. na předmětných transakcích podílel. Ne však jako prodávající, ale jako zástupce stěžovatele, ať již jako jeho zaměstnanec, nebo poté jako zplnomocněný zástupce stěžovatelova zprostředkovatele. (...). Jak již uvedl také krajský soud i žalovaný, z nepřímých důkazů nelze jednoznačně určit, že vozidla prodával stěžovateli pan Kx., neboť žádný ze svědků, ani pan Kx, se nepřiznal k tomu, že by si ponechal kupní cenu, nebo se jakkoliv podílel na falšování kupních smluv, resp. že by byl skutečným prodávajícím místo deklarovaných osob. Na základě provedených důkazů se tak nabízí hned několik nikoli nepravděpodobných variant. Prodávajícím mohl být skutečně pan Kx., jak to tvrdí stěžovatel, kromě něj však mohla ojetá vozidla takto stěžovateli prodávat společnost AUTO JORK, s. r. o., pan K., pan F. nebo některé z těchto subjektů také společně, případně i jiné osoby; kromě toho, pan Kx. mohl fiktivní smlouvy uzavírat za stěžovatele také s jeho vědomím. Stěžovatel sám navíc také neuvádí, ze kterých provedených důkazů dovozuje, že prodávajícím měl být pan Kx.

Na základě uvedených skutečností Nejvyšší správní soud souhlasí s daňovými orgány, že se na základě daňové kontroly skutečně nepodařilo identifikovat subjekty, od kterých měla být předmětná vozidla nakoupena, a že se proto též neprokázalo skutečné vynaložení prostředků za jejich nákup a jejich výše. Nejvyšší správní soud nesdílí ani názor stěžovatele, že postup správce daně byl v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04, neboť stěžovateli bylo umožněno prokázat deklarované výdaje i jinými důkazními prostředky než zpochybněnými kupními smlouvami. Správce daně prováděl rozsáhlé dokazování, avšak prováděním navrhovaných důkazů se obraz o transakcích a jejich průběhu žádným

způsobem nevyjasnil, nýbrž se stal spíše více sporným. Pokud jde o neprovedení důkazů předložením smluv o prodeji vozidel dalším osobám, opakovaným výslechem pana Kx. a výslechem účetní paní K., souhlasí zdejší soud s krajským soudem a daňovými orgány, že těmito důkazy by nebylo možné prokázat, že to byl pan Kx., kdo prodával stěžovateli předmětná vozidla, ani žádný pro tuto věc relevantní závěr. Správce daně totiž nezpochybňoval existenci vozidel a jejich následný prodej ani to, že peníze z pokladny byly vydány paní K. panu Kx.; uvedenými důkazy by však nebylo možné prokázat výši částek panem Kx. použitých na úhradu kupních cen za předmětná vozidla, neboť tyto částky se nemusí shodovat s kupní cenou uvedenou v zpochybněných a absolutně neplatných kupních smlouvách. Skutečnost, jak velká část peněž vydaných z pokladny stěžovatele byla použita na úhradu kupních cen za předmětná vozidla, lze za popsané situace prokázat pouze výslechem skutečného prodávajícího nebo prodávajících. V průběhu daňového řízení tedy nebyla prokázána fakticita deklarovaných obchodních případů. Nebyl-li totiž zjištěn prodávající, nebylo možné zjistit ani reálnou výši prostředků vynaložených na koupi předmětných ojetých vozidel. Skutečnost, že nikdo nerozporoval výdej peněz panu Kx., ještě neznamená prokázání, že tyto výdaje byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení stěžovatelových zdanitelných příjmů. Ani samotná nerozporovaná existence vozidel ještě nevypovídá nic o tom, od koho byla získána a jaké s tím byly spojeny výdaje.

Nejvyšší správní soud závěrem připomíná, že si je vědom skutečnosti, že zákon neukládá daňovému subjektu kvalifikovaným způsobem ověřovat identitu obchodních partnerů. To, zda tak podnikatelský subjekt učiní, či nikoli, je výlučně věcí jeho rozhodnutí, zahrnujícího v sobě ovšem i míru, v níž je ochoten snášet riziko z případných skutkových omylů v této otázce. Řečeno jinými slovy, podnikatelský subjekt není povinen ověřovat identitu svého obchodního partnera, nese tím však zvýšené riziko při případném dokazování v rámci daňového řízení, týkajícím se obchodních případů uzavřených s takovým subjektem.“

[91] Nejvyšší správní soud se s citovanými závěry zcela ztotožňuje a uvádí, že jsou plně aplikovatelné i v nyní projednávaném případě, byť se vztahovaly k prokázání vynaložení stěžovatelem deklarovaných nákladů na dosažení zisku, zatímco v dané věci se jedná o posouzení, zda byl stěžovatel oprávněn užít zvláštního režimu podle § 90 ZDPH. Dle odst. 2 tohoto ustanovení může obchodník použít zvláštní režim při dodání použitého zboží, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno osobou, která není plátcem ani osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, jiným plátcem, pro které dodání tohoto zboží je osvobozeno od daně podle § 62 téhož zákona, nebo jiným obchodníkem, pokud při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem byl použit zvláštní režim. Dle odst. 4 při použití zvláštního režimu je základem daně přirážka snížená o daň z přirážky, kdy přirážka se stanoví jako rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou tohoto zboží. Daňový subjekt je proto povinen prokázat od koho a za jakou cenu pořídil zboží, u něhož uplatňuje zvláštní režim. Ve shora citované pasáži se pak Nejvyšší správní soud nezabýval ničím jiným, než tím, zda stěžovatel tyto skutečnosti prokázal a dospěl k závěru, že nikoliv. Na stejném skutkovém základě tedy ani nyní nemůže zdejší soud rozhodnout jinak.

[92] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatelova argumentace dovozující, že skutečným prodávajícím byl pan Kx., je založena na velmi složitých konstrukcích, dle nichž je třeba k některým okolnostem a částem svědeckých výpovědí přihlédnou,

a k jiným zase nikoliv. Stejnými konstrukcemi lze však usoudit na několik různých verzí skutkového stavu, které jsou stejně pravděpodobné, jako ta stěžovatelova. Podstatou pro posouzení daného sporu je však to, zda se stěžovateli podařilo některou skutkovou verzi v průběhu řízení prokázat tak, aby o ní nebyly žádné pochybnosti a byly zcela vyvráceny jiné varianty příběhu. Tak tomu však nebylo, jak je již shora uvedeno.

[93] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že stěžovateli se nepodařilo prokázat osobu prodávajícího a výši kupní ceny při koupi 32 sporných vozidel, proto žalovaný postupoval správně, když uplatnění zvláštního režimu dle § 90 ZDPH stěžovateli neuznal a daň doměřil z celé kupní ceny, za kterou stěžovatel vozidla dále prodal. V této věci byly sice shromážděny nepřímé důkazy o průběhu obchodních transakcí, ty však nevedly k jednoznačnému závěru o skutečném průběhu skutkového děje. Nebyly odstraněny nejasnosti o tom, kdo byl prodávajícím ojetých vozidel, jaká částka byla vynaložena na jejich pořízení ani to, zda se sám stěžovatel neúčastnil sporných fiktivních obchodů.

IV. Závěr a náklady řízení

[94] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[95] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 22. června 2016

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu