



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele společnosti **C.-G., s.r.o.**, zastoupeného Mgr. Miroslavem Dosedělem, advokátem se sídlem v Olomouci, U Sportovní Haly 3, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 11. 2006, č. j. 22 Ca 257/2005 – 36,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále též „krajský soud“), kterým tento soud zamítl jeho žalobu podanou proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále též „správní orgán“) ze dne 1. 7. 2005, č. j. 5402/120/2005, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Olomouci (dále též „správce daně“) ze dne 2. 2. 2005, č. j. 26353/05/379914/0188, kterým mu byla dodatečně vyměřena daňová povinnost na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001 ve výši 69 130 Kč.

Jako právní důvody kasační stížnosti stěžovatel uvedl důvody obsažené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel nesouhlasí s názorem správního orgánu, že v dané

věci šlo u stěžovatele a prodávajícího o propojené osoby, neboť takovéto hodnocení nemá žádnou oporu v důkazních prostředcích. Předmětný složitý stroj byl objednán u italského výrobce firmy S. G. a. s. již v únoru 1999, k odvozu na území České republiky prodávající firmou I. B., a. s., došlo dne 26. 5. 1999 a k prodeji v České republice došlo až dne 5. 6. 1999. Kupující společnost G. s. r. o. (nyní C.-G., s.r.o.) byla do obchodního rejstříku zapsána až dne 14. 5. 1999, a to bez jakéhokoliv výrobního potenciálu. Statutární zástupci kupující firmy G.M s. r. o. v této době byli zcela odlišní od jednatele C.-G. SPRL., tak jako od prodávající společnosti. Společnost I. B., a. s., byla smluvně zavázána k zabezpečení počátečního rozvoje výroby v L. pro firmu G. s. r. o. Stěžovatel dále považuje za absolutně neplatný důkaz vyplývající z protokolu o ústním jednání ze dne 19. 11. 1999, č. j. 45893/99/305970/4375, u Finančního úřadu v Otrokovicích, který obsahuje výpověď předsedy představenstva společnosti I. B., a. s. (dále též „protokol o ústním jednání“). Z časového hlediska se netýkal předmětného daňového řízení ve společnosti G. s. r. o. Stěžovatel je přesvědčen, že smluvně sjednaná kupní cena odpovídala ceně obvyklé, když tato vycházela z úrovně skutečně sjednaných cen na tuzemském trhu a dosahovala chování většiny subjektů na trhu při prodeji tohoto stroje. Při akceptaci kupní smlouvy ze dne 5. 6. 1999, dle které byl realizován předmět prodeje, tj. stroj SIGMA 90-45, model Master 1245, prodávající i kupující vycházely z Úmluvy OSN o smlouvách o mezinárodní koupi zboží č. 160/1991 Sb. Dle této úmluvy jsou obě strany vázány jakoukoliv zvyklostí, na které se dohodly, a praxí, kterou si mezi sebou zavedly. Dle čl. 53 Úmluvy bylo povinností kupujícího zaplatit sjednanou kupní cenu a převzít dodávku. Touto koupí se stal stěžovatel prvním vlastníkem hmotného majetku podle ust. § 34 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Prvním vlastníkem dle judikatury SJS 781/2006 je ten, který jej koupil přímo od výrobce nebo obchodníka. Dále obě smluvní strany vycházely z příslušných ustanovení obchodního zákoníku, s odkazem na mezinárodní právo soukromé. V této souvislosti uvedl stěžovatel jako důkaz výpověď O. J., bytem L. K prokázání obvyklé kupní ceny dodal stěžovatel krajskému soudu znalecký posudek ze dne 28. 8. 2005, č. 2144-19/2005, který stanovil tuto cenu na úroveň 2 400 000 Kč. A protože součástí kupní ceny jsou i výdaje vynaložené za účelem uvedení stroje do provozu, je k tomuto nutné připočítat obchodní marži obsahující dopravu stroje do L. a dále jeho zavedení do zkušebního provozu se záručním závazkem. Vzhledem ke skutečnosti, že společnost I. B., a. s., nemůže k dnešnímu datu tyto údaje o výdajích soudu jako přímé důkazy poskytnout, navrhl stěžovatel nahradit je znaleckým posudkem ze dne 8. 1. 2007, č. 374/2007, zpracovaným soudním znalcem Ing. K. O. Tento posudek obsahuje stanovení nezbytných nákladů na uvedení stroje do provozu o celkové ceně bez DPH 270 080 Kč. Spojením obou posudků činí tedy náklady spojené s koupí předmětného stroje tržní cenu ve výši 2 670 080 Kč. S ohledem na výše uvedené se stěžovatel domnívá, že tímto prokazuje, že vstupní cena odpovídající pořizovací ceně, je-li tento stroj pořízen úplatně ve smyslu ust. § 25 odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o účetnictví“), je cena obsahující náklady na pořízení a náklady spojené s jeho pořízením. V žádném případě nelze respektovat při vyměření daně z příjmů právnických osob náklady, které určí úředník na celnici v Prostějově nebo úředník na Finančním úřadě v Olomouci. Stěžovatel dále navrhl jako důkaz prokazující formou svědecké výpovědi instalaci stroje a plnění z uzavřené zprostředkovatelské smlouvy svědka P. D., bytem L. Tento svědek byl u toho, když se stroj pořídil a uvedl do provozu v L., neboť byl v zaměstnaneckém poměru vůči I. B., a. s., a to na základě pracovní smlouvy ze dne 26. 4. 1999. Proto stěžovatel navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán se ke kasační stížnosti vyjádřil přípisem ze dne 26. 2. 2007, v němž plně odkázal na své stanovisko k žalobě a na své napadené rozhodnutí, kde je uveden podrobný

popis celého daňového řízení včetně důkazního řízení provedeného v rámci daňové kontroly a následného odvolacího řízení. Po posouzení kasační stížnosti došel správní orgán k názoru, že tato není důvodná a navrhl, aby byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu zamítnuta.

Z obsahu správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Dne 30. 9. 2002 byla se stěžovatelem zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za roky 1999, 2000 a 2001, na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za roky 1999, 2000 a 2001, na daň z přidané hodnoty za období od 1. 9. 1999 až 31. 12. 2001 a na silniční daň za roky 1999, 2000 a 2001. V rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že stěžovatelem byla jako náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů uplatněna částka ve výši 609 628 Kč, představující stěžovatelem uplatněný daňový odpis hmotného majetku, dřevozpracujícího stroje SIGMA 90-45, pořízeného na základě faktury přijaté od dodavatele – společnosti 1. B., a. s. (dále též „dodavatel“). Předmětný náklad byl správcem daně snížen na částku ve výši 386 954 Kč, a to s ohledem na skutečnost, že stěžovatel při výpočtu daňového odpisu vycházel z nesprávné základny, resp. ze vstupní ceny, která neodpovídala pořizovací ceně ve smyslu ust. § 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a za předpokladu porušení ust. § 23 odst. 7 a § 24 odst. 1 téhož zákona ze strany stěžovatele. Důvodem pro tento postup správce daně byla skutečnost, že stěžovatel žádnými důkazními prostředky neprokázal, resp. věcně a hodnotově nedoložil, jednotlivé komponenty tvořící vstupní cenu majetku ve smyslu ust. § 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, tzn. veškeré náklady, které přímo souvisí s pořízením předmětného hmotného majetku. Správce daně v rámci dokazování na základě ust. § 31 zákona o správě daní a poplatků požadoval po stěžovateli, aby předložil důkazní prostředky, kterými by prokázal výši vstupní ceny majetku, ve smyslu ust. § 29 zákona o daních z příjmů, jako výchozí základny pro výpočet a stanovení předmětného daňového odpisu. Dále bylo ze strany správce daně po stěžovateli požadováno, aby vysvětlil, z jakého důvodu byla celá obchodní transakce realizována prostřednictvím dodavatele, když prodávajícím předmětného majetku byla společnost C. – G., SPRL, která byla na základě převodu obchodního podílu společnosti G. s. r. o., L. jediným společníkem stěžovatele. V době podpisu kupní smlouvy tak prodával jediný společník společnosti G. s. r. o., L. stroj své dceřinné společnosti prostřednictvím dodavatele. Správce daně v této souvislosti požadoval objasnit rozdíl mezi cenou majetku při jeho dovozu a předmětnou kupní cenou a zda je tato kupní cena ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů cenou obvyklou. Na to stěžovatel pouze v obecné rovině sdělil, že prvotním záměrem byla spolupráce dodavatele a stěžovatele v té formě, že by dodavatel předmětný majetek užíval a prováděl na něm práce při úpravě materiálu jako poddodávku ve prospěch stěžovatele. Stěžovatel dále uvedl, že v ceně majetku je promítnuta doprava stroje, clo, instalace stroje, naprogramování jeho funkcí, zaškolení obsluhy, zkušební provoz a zajištění servisních oprav. Vzhledem k tomu, že stěžovatel žádnými důkazními prostředky svá tvrzení o jednotlivých komponentech pořizovací, resp. vstupní ceny majetku neprokázal, vyzval opětovně správce daně stěžovatele k předložení důkazních prostředků k prokázání jeho tvrzení. Dle této výzvy měl stěžovatel rovněž objasnit, zda dodavatel zajišťoval služby ve formě instalace, naprogramování a montáže majetku včetně zaškolení zaměstnanců v jeho prospěch nebo je objednal u jiných dodavatelů. Stěžovatel v reakci na tuto výzvu opětovně v obecné rovině uvedl, že předmětný hmotný majetek byl pořízen od dodavatele na základě kupní smlouvy ze dne 5. 6. 1999. Předložením důkazních prostředků v podobě kupní smlouvy a předávacího protokolu měl stěžovatel za prokázané, že veškeré činnosti spojené s uvedením předmětného majetku do provozu zajišťoval dodavatel.

Správce daně na základě výše uvedených skutečností využil procesního institutu dožádání v daňovém řízení, a to s cílem ověření věcné realizace a činností souvisejících s pořízením předmětného majetku u dodavatele. Dožádaný správce daně za tímto účelem poskytl protokol o ústním jednání ze dne 19. 11. 1999, č. j. 45893/99/305970/4375, sepsaný Finančním úřadem v Otrokovicích, v němž je zachycena výpověď předsedy představenstva dodavatele pana T. de B. Zástupce dodavatele v tomto protokolu uvedl, že v případě dovozu předmětného hmotného majetku k tomuto majetku nikdy jeho společnost vlastnické právo nenabyla a že přijatá faktura ze dne 30. 6. 1999, č. 48, v částce 2 733 700 Kč, na základě které dle stěžovatele došlo k dodání předmětného hmotného majetku, byla fiktivní a nenachází se v jeho účetnictví. Fiktivní bylo též zapojení dodavatele do celého obchodního případu, na základě kterého došlo k navýšení kupní ceny pořízení předmětného hmotného majetku o náklady související s pořízením tohoto majetku, a to s cílem navýšit vstupní cenu majetku a z ní stěžovatelem vypočtený a uplatněný daňový odpis do daňové účinných nákladů ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Zástupce dodavatele inkasoval za toto „zapojení“ pouze částku ve výši 170 000 Kč jako svou provizi, nikoliv částku 992 407 Kč reprezentující stěžovatelem deklarované náklady související s pořízením majetku. S existencí shora uvedeného protokolu o ústním jednání a jeho užitím jako důkazního prostředku v předmětném daňovém řízení byl stěžovatel seznámen v rámci zprávy o daňové kontrole ze dne 26. 1. 2005, č. j. 203308/02/379933/0604, v níž byla obsažena stěžejní tvrzení pana T. de B.

Na základě shora uvedeného správce daně zpochybnil náklady související s pořízením předmětného hmotného majetku. A protože předložením shora uvedených důkazních prostředků stěžovatel neprokázal v rovině věcné a hodnotové, že společnost 1. B., a. s., skutečně prováděla a zajišťovala veškeré činnosti související s pořízením majetku, tedy nepředložil doklady o úhradě nákladů na dopravu, nedoložil žádný dokument, který by dokumentoval uvedení hmotného majetku do provozuschopného stavu, nepředložil protokol nebo doklad o uskutečnění zkušebního provozu majetku a o zaškolení zaměstnanců ze strany dodavatele, tak jak deklaroval v odpovědích na výzvy správce daně a jak je deklarováno v předmětné kupní smlouvě a předávacím protokolu, byl správce daně nucen snížit pořizovací, resp. vstupní cenu majetku o náklady související s jeho pořízením.

V rámci odvolání stěžovatel namítal, že správce daně není oprávněn stanovovat ceny jakéhokoliv majetku, když k těmto činnostem jsou oprávněni soudní znalci a jiné instituce. Stěžovatel v něm dále uvedl, že mezi ním a společností 1. B., a. s., nebylo žádné kapitálové ani řídicí propojení ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Důkazní prostředky, které byly použity správcem daně v rámci daňového řízení, nejsou dle stěžovatele v souladu s ust. § 2 odst. 1 a 3 zákona o správě daní a poplatků. V této souvislosti stěžovatel namítl chybný postup správce daně, resp. jeho závěry (fiktivnost faktury přijaté od společnosti 1. B., a. s.), na základě kterých došlo k následnému snížení vstupní ceny hmotného majetku o částku 992 407 Kč. Výpověď zástupce dodavatele, předsedy představenstva společnosti 1. B., a. s., T. de B., považuje stěžovatel za neadekvátní a poškozující jeho dobré jméno.

Podanou žalobou se stěžovatel domáhal zrušení rozhodnutí správního orgánu s odůvodněním, že správce daně pochybil, když neakceptoval smluvní ujednání stěžovatele a dodavatele ohledně výše kupní ceny předmětného stroje, učiněné ve smlouvě ze dne 5. 6. 1999, kdy podle názoru stěžovatele takovéto smluvní ujednání nemůže nikdo kromě smluvních stran napadnout. Dále stěžovatel namítal, že správní orgán vycházel z nesprávného skutkového závěru, pokud se domníval, že mezi stěžovatelem a prodávajícím existovalo

personální propojení a že kupní smlouva byla jen fiktivním právním úkonem. Stěžovatel také správci daně vytýkal, že porušil jeho právo účastnit se ústního jednání s panem T. de B., neboť konání tohoto ústního jednání stěžovateli neoznámil, čímž bylo porušeno ust. § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

Zásadní stížní námitkou stěžovatele je nesouhlas s postupem správce daně, když tento snížil vstupní cenu předmětného majetku o neprokázané výdaje, které měly souviset s pořízením tohoto majetku. Proto Nejvyšší správní soud zhodnotil obsah spisu Krajského soudu v Ostravě a napadený rozsudek přezkoumal z důvodů uplatněných v kasační stížnosti.

Předmětem sporu v souzené věci je tedy otázka, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno ohledně jím vynaložených nákladů, souvisejících s pořízením předmětného stroje, a v tomto důsledku jeho oprávněnost zahrnout tyto náklady do vstupní ceny stroje a tím i oprávněnost výše stěžovatelem uplatňovaných odpisů.

Dle ust. § 24 odst. 1, věty první, zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Dle ust. § 24 odst. 2 písm. a) citovaného zákona jsou výdaji (náklady) podle odstavce 1 také odpisy hmotného majetku (§ 26 až 33).

Dle ust. § 26 odst. 5 citovaného zákona se odpisováním pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu.

Dle ust. § 26 odst. 6, věty první, citovaného zákona lze odpis ve výši ročního odpisu vypočteného podle § 31 a 32 uplatnit z hmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka ke konci příslušného zdaňovacího období s výjimkou uvedenou v odstavci 7 písm. b) až d).

Dle ust. § 29 odst. 1 písm. a) citovaného zákona se vstupní cenou hmotného majetku rozumí pořizovací cena, je-li pořízen úplatně.

Dle ust. § 25 odst. 4 písm. a) zákona o účetnictví je pořizovací cenou cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související.

Dle ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Dle ust. § 109 odst. 4 s. ř. s. ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží.

K námitce stěžovatele směřující do hodnocení správního orgánu ve věci propojených osob Nejvyšší správní soud, stejně tak, jak to učinil krajský soud, uvádí, že pro projednávanou věc je zcela irelevantní, neboť okolnost nezávislosti či propojenosti

stran kupní smlouvy je v posuzovaném případě bez jakéhokoli významu pro doměření daně z příjmů právnických osob. V dané věci nebyly výdaje související s pořízením uvedeného hmotného majetku uznány v deklarované výši a předmětná daň nebyla doměřena proto, že by se správce daně domníval, že cena tohoto majetku byla podhodnocena v důsledku propojenosti stran kupní smlouvy. Jediným a zásadním důvodem tohoto postupu správce daně byla skutečnost, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, které ho podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků stíhalo, neboť neprokázal, že jím tvrzené výdaje mu skutečně vznikly.

V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné uvést, že k problematice neunesení důkazního břemene v daňovém řízení se již dříve vyslovil ve své judikatuře (např. v rozsudku ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, publikovaném pod č. 794/2006 Sb. NSS), z níž vyplývá, že základní podmínkou daňové uplatnitelnosti výdaje je, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese poplatník. Proto pokud tento daňový subjekt v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevyhází, přičemž tato okolnost umožňuje správci daně uložit mu povinnost zaplatit daň ve vyšší částce, než by odpovídalo údajům jím uvedeným v daňovém přiznání. Je tak zcela na poplatníkovi, který požaduje odečtení výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v jím prokázané výši ze základu daně, aby tento svůj nárok prokázal. Vzhledem k tomu, že okolnosti předvídané ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu nastaly i v tomto případě, neboť stěžovatel neprokázal realizaci předmětného smluvního ujednání, zdůrazňuje Nejvyšší správní soud názor krajského soudu, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, když za uvedené situace snížil vstupní cenu tohoto majetku o neprokázané výdaje.

K tvrzení stěžovatele, že považuje za absolutně neplatný důkaz, vyplývající z protokolu o ústním jednání, který obsahuje výpověď předsedy představenstva společnosti I. B., a. s., T. de B., neboť z časového hlediska se netýkal předmětného daňového řízení ve společnosti G. s. r. o., uvádí Nejvyšší správní soud následující.

Stěžovatel předně neuvedl žádné relevantní skutečnosti, ze kterých by bylo možno dovodit neplatnost předmětného důkazu a jeho nepoužitelnost pro daňové řízení ve společnosti G. s. r. o. Pouhá skutečnost, že se tento důkaz z časového hlediska netýkal daňového řízení ve zmíněné společnosti, ale byl pořízen v jiném daňovém řízení, nemá podle Nejvyššího správního soudu sama o sobě za následek jeho absolutní neplatnost, neboť jak Nejvyšší správní soud uvedl ve svém rozsudku ze dne 3. 11. 2004, č. j. 2 Afs 50/2004 - 76, www.nssoud.cz, „výslech provedený v jednom daňovém řízení není vyloučen v řízení jiném; zde má protokol o výslechu povahu listinného důkazu (podle ust. § 12 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je protokol o ústním jednání veřejnou listinou).“

Nejvyšší správní soud si je vědom požadavku, aby pro účely dokazování v daňovém řízení bylo preferováno použití bezprostředních, tj. před dožádaným správcem daně provedených důkazů, jak vyplývá z nálezu Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02. A že „i na daňové řízení se vztahuje pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat ústavně konformním způsobem, což ve zmiňovaném kontextu zejména znamená umožnit stěžovateli, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům [čl. 38 odst. 2 Listiny]“ (viz náleží Ústavního soudu ze dne 11. 9. 2001, sp. zn. I. ÚS 591/2000; publikovaný In Ústavní soud,

Sbírka nálezů a usnesení, C. H. Beck, sv. 23, č. 133). Tento požadavek však nemůže být dle Nejvyššího správního soudu vykládán tak, že v případě, kdy správce daně umožní stěžovateli, aby těchto svých práv využil, tento jich aktivně nevyužije, to znamenalo automatické porušení práva daňového subjektu účastnit se výsledku svědků a klást svědkům otázky ve smyslu ust. § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že daňový subjekt má ze zákona např. právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky [ust. § 16 odst. 4 písm. c) zákona o správě daní a poplatků.], podávat námítky proti postupu pracovníka správce daně [ust. § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků], právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání [ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků], a na neposledním místě právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění a právo případně navrhnout jeho doplnění [ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků]. Seznámil-li správce daně daňový subjekt dne 26. 1. 2005 se zjištěními daňové kontroly, uvedenými ve zprávě o daňové kontrole č. j. 203308/02/379933/0604, kde byla mimo jiné rozebrána svědecká výpověď předsedy představenstva společnosti I. B., a. s., T. de B., obsažená v protokolu o ústním jednání ze dne 19. 11. 1999, č. j. 45893/99/305970/4375, učinil tak nepochybně v procesní fázi, v níž může daňový subjekt stále využít jak práva daného mu ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků a trvat na novém provedení výsledku za jeho přítomnosti, tak práva daného mu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a navrhnout důkazy, které by mohly správcem daně zjištěné skutečnosti vyvrátit. Do protokolu o ústním jednání ze dne 26. 1. 2005, č. j. 15033/05/379933/0604, však stěžovatel uvedl, že „výsledek kontroly bere na vědomí.“ Stěžovatel neučinil žádné návrhy na doplnění protokolu, ani neměl námítky proti jeho znění. Omezil-li se stěžovatel na výše uvedené konstatování a nenavrl žádné doplnění zprávy a nevyžádal si např. ani lhůtu pro vyjádření ke zprávě o daňové kontrole, nelze mít za to, že mu správce daně upřel práva vyplývající z ust. § 16 odst. 4 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je pro věc podstatné, že v posuzovaném případě výsledek nebyl konán z iniciativy správce daně provádějícího daňovou kontrolu, neboť ten výsledek pro posouzení věci nepožadoval. V posuzovaném případě správce daně s výpovědí učiněnou v jiném daňovém řízení, z podnětu jiného správce daně, která navíc časově předcházela daňové kontrole, stěžovatele zákonem stanoveným způsobem seznámil. Nemohl tak daňovému subjektu primárně odepřít jeho právo být přítomen výsledku svědka a nebylo proto jeho povinností navrhnout provedení opakovaného výsledku. V dané věci se v první řadě předpokládá aktivita daňového subjektu, tedy stěžovatele. Teprve za předpokladu, že by správce daně bez racionálního důvodu opakované provedení předmětného výsledku odmítl a neumožnil tak stěžovateli využít jeho zákonná práva, dopustil by se nezákonného postupu. Tak tomu však v posuzovaném případě nebylo. S ohledem na shora uvedené proto nepovažuje Nejvyšší správní soud tuto námítku stěžovatele za důvodnou.

Námítkami stěžovatele týkajícími se navržení výsledku O. J. a P. D., stejně jako novým znaleckým posudkem ze dne 8. 1. 2007, č. 374/2007, zpracovaným soudním znalcem Ing. K. O., se Nejvyšší správní soud s ohledem na ust. § 109 odst. 4 s. ř. s. pro jejich novost nezabýval.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námítky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu

s ust. § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s ust. § 120 s. ř. s., dle 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. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správnímu orgánu podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 15. listopadu 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu