



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **ALFABETON, s. r. o.**, se sídlem Praha 2, Šmilovského 9, zastoupeného Mgr. Janem Hoškem, advokátem se sídlem Strakonice, Sokolovská 980, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem České Budějovice, Mánesova 3a, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 12. 2007, č. j. 10 Ca 130/2007 - 31,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

Rozhodnutím ze dne 4. 6. 2007, č. j. 1170/07-1200, zamítl žalovaný podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a podle ustanovení § 23 odst. 1 a 3, § 18 odst. 1, § 24 odst. 1, § 24 odst. 2 písm. e), § 24 odst. 2 písm. zi), § 25 odst. 1 písm. a) a § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem v Blatné (dále jen „správce daně“) dne 11. 7. 2006, č. j. 15708/06/106970/6392, , kterým byla žalobci za zdaňovací období roku 2002 dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 342 240 Kč a č. j. 15709/06/106970/6392, kterým mu byla za zdaňovací období roku 2003 dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 269 700 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Českých Budějovicích žalobou, který ji rozsudkem ze dne 17. 12. 2007, č. j. 10 Ca 130/2007 - 31, zamítl.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že po provedené daňové kontrole neuznal správce daně za zdaňovací období roku 2002 jako náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, náklady na nákup hliníkových plechů, které žalobce v roce 2002 nespotřeboval a zůstaly na skladě v částce 96 000 Kč, náklady na pojištění, u kterých nebylo prokázáno, že se jedná o náklady podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. e) téhož zákona v částce 29 079,25 Kč a náklady vynaložené na nákup pneumatik, u kterých žalobce neprokázal, že je spotřeboval v roce 2002 při opravách nakladačů a nákladních automobilů v celkové částce 366 163 Kč; dále byly z daňových nákladů vyloučeny úroky z půjček v částce 243 872 Kč, které nepředstavují daňové náklady podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona a úroky z půjček, které žalobce nezaplátil a kde věřitelem je poplatník, který není účetní jednotkou ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona, v částce 369 502 Kč. Ve zdaňovacím období roku 2003 byly vyloučeny z daňových nákladů podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů náklady v částce 40 000 Kč za vypracování projektové dokumentace (s ohledem na porušení ustanovení § 18 odst. 1 zákona byl zvýšen základ daně o výnosy v částce 34 962 Kč), dále nebyly uznány náklady na pojištění, u kterých žalobce neprokázal, že se jedná o náklady dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. e) zákona v částce 74 101 Kč; vyloučeny byly též úroky z půjček, které nejsou daňovým nákladem ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) zákona v částce 486 950 Kč a úroky z půjček, které žalobce nezaplátil ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona v částce 234 234 Kč.

Krajský soud především neshledal důvodnou námitku žalobce, dle které správce daně nezjistil skutečný stav věci, neboť nehodnotil všechny důkazy žalobcem předložené, konkrétně knihy jízd nákladních vozidel, a že neprovedl navrhované důkazy. Uvedl, že ze zprávy o daňové kontrole, č. j. 2567/06/106930/6110, je na str. 5 a 6 seznatelné, že se správce daně knihami jízd nákladních automobilů registračních značek x zabýval. Právě z těchto knih bylo zjištěno, že v listopadu a prosinci roku 2002 bylo použito na opravu 27 kusů nových pneumatik a správci daně tak vznikly pochybnosti o tom, že všech 38 kusů pořízených pneumatik bylo do konce roku 2002 spotřebováno. Na výzvu směřující mimo jiné k prokázání, zda náklady na pořízení zbylých 11 pneumatik jsou daňově uznatelným nákladem pro rok 2002, žalobce sice reagoval, ale k tomuto bodu ničeho neuvedl ani nepředložil a nenavrhl žádné další důkazní prostředky. Z daňového spisu vyplynulo, že správce daně provedl všechny žalobcem navrhované důkazní prostředky. Žalobce navíc ani v žalobě konkrétně neuvedl, které navrhované důkazní prostředky neměly být provedeny.

Jako nedůvodnou dále krajský soud shledal námitku o protiprávním ukončení daňové kontroly. Žalobce tvrdil, že se při projednávání závěrečné zprávy dne 30. 6. 2006 jeho zástupce na místě omluvil z důvodu své zdravotní indispozice a uvedl, že se ke zjištěním vyjádří až po prostudování zprávy o daňové kontrole, což i učinil. Správce daně však již mezitím vydal dodatečné platební výměry. Krajský soud uvedl, že dle správního spisu správce daně projednával výsledky daňové kontroly s jednatelem žalobce Ing. Jiřím Kadlecem opakovaně, a to od dubna 2006. Ještě v červnu 2006 prováděl výslechy navržených svědků, L. M. a J. K. Vyhodnocení výslechu svědků i předložených záznamů o provozu kolových nakladačů provedl správce daně v úředním záznamu ze dne 29. 6. 2006, č. j. 15204/06/106930/6110. Dne 30. 6. 2006 se u správce daně uskutečnilo projednání zprávy o daňové kontrole. Zpráva byla při jednání přečtena a když mělo být přikročeno k jejímu podpisu, jednatel žalobce sdělil, že se pro bolest zubu na podpis zprávy nemůže soustředit. Zpráva mu proto byla předána bez jeho podpisu. Jednatel žalobce uváděl, že ho na jednání přivezla manželka, pracovník správce daně pan F. však viděl, jak po odchodu z jednání nasedl do osobního automobilu, se kterým sám odjel; o tom byl sepsán úřední záznam, č. j. 15365/06/106930/2009. Krajský soud tak dospěl k závěru, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole nemělo za následek její neprojednání a daňová kontrola proto byla ukončena v souladu se zákonem. Správce daně dal žalobci dostatečný prostor k vyjádření se

k závěrům daňové kontroly, koncept závěrečné zprávy s jeho zástupcem několikrát projednával, upravoval kontrolní zjištění i doplňoval dokazování. Pokud měl žalobce za to, že není schopen se ze zdravotních důvodů zúčastnit projednání závěrečné zprávy, mohl se z jednání omluvit. Argumentaci zdravotní indispozicí použil žalobce až před podpisem zprávy a správce daně tak v souladu s ustanovením § 16 odst. 8 daňového řádu hodnotil odepření podpisu jako bezdůvodné. Daňová kontrola byla tedy řádně ukončena dne 30. 6. 2006 a práva ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 daňového řádu byla v rámci daňové kontroly žalobci zaručena. Vyjádření ke zprávě o daňové kontrole, které bylo správcem daně doručeno až po vydání dodatečných platebních výměrů, již bylo hodnoceno jako odvolání; nelze proto souhlasit s tvrzením žalobce, že byly dodatečné platební výměry vydány ještě před jeho vyjádřením ke zprávě o daňové kontrole. Pokud jde o námitky o nevěrohodnosti protokolu ze dne 30. 6. 2006, jehož obsahem je projednání a podpis zprávy o kontrole daně z příjmů právnických osob, ani ty krajský soud neuznal. Uvedl, že žalobce byl před jednáním poučen o svých právech a povinnostech, které akceptoval; po hlasitém diktování protokolu a po jeho přečtení však žádné námitky neuplatnil.

Žalobce dále tvrdil, že jednání, které proběhlo u správce daně dne 12. 4. 2007 a bylo označeno jako seznámení se s hodnocením důkazů, týkajících se spotřeby pneumatik, vnímal jako pokračování daňové kontroly. Krajský soud k tomu uvedl, že jednání dne 12. 4. 2007 bylo vyvoláno v souvislosti s probíhajícím odvolacím řízením. Žalovaný totiž v jeho průběhu zjistil, že ze zprávy o daňové kontrole není patrné, jakým způsobem správce daně vyhodnotil provedené důkazní prostředky, týkající se spotřeby pneumatik. Proto uložil přípisem ze dne 9. 3. 2007 ve smyslu ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu správcem daně, aby tuto vadu řízení odstranil a v případě předložení dalších důkazních prostředků, aby odvolací řízení doplnil. Na jednání dne 12. 4. 2007 byl tedy žalobce seznámen s hodnocením výpovědí svědků (které dle správce daně nepřinesly nové poznatky ve věci) a záznamy o provozu kolových nakladačů (které správce daně považoval za nevěrohodné). Žalobce navrhoval i provedení výsledku pracovníka správce daně pana F., což bylo odmítnuto pro nadbytečnost. Smyslem jednání dne 12. 4. 2007 bylo tedy, dle krajského soudu, odstranění vad řízení a nešlo proto o pokračování daňové kontroly.

Dále žalobce rozporoval i rozsah nahlížení do spisu dne 18. 4. 2007. Proti tomu si žalobce podal samostatné odvolání, které bylo rozhodnutím ze 29. 6. 2007, č. j. 3427/07 – 1500, zamítnuto; toto rozhodnutí tvoří součást daňového spisu, avšak záležitost rozsahu nahlížení do spisu není řešena rozhodnutím ve věci samé, které žalobce napadl předmětnou správní žalobou. Pro úplnost krajský soud nicméně uvedl, že správce daně postupoval v souladu s ustanovením § 23 odst. 2 daňového řádu; zástupci žalobce bylo dokonce dovoleno nahlížet i do některých listin, tvořících neveřejnou část daňového spisu a nebylo mu umožněno nahlédnout jen do písemností pod pořadovým číslem 56 až 60 a 70. Č. l. 56 a 57 představují úřední záznamy související s řízením o žádosti o posečkání daně; rozhodnutí v této věci na č. l. 58 bylo žalobci doručeno. Listiny na č. l. 59 a 60 jsou předkládacími zprávami nadřízenému orgánu v souvislosti s podanými odvoláními. Tyto listiny jsou z nahlížení vyloučeny, neboť slouží výlučně pro potřeby správce daně. Stejně nelze nahlížet ani na listinu na č. l. 70, která je přípisem žalovaného správce daně. Rozsahem umožněného nahlížení tak žalobce nebyl zkrácen na svých právech a nebyly mu zatajeny žádné důkazy, které by byly provedeny bez jeho vědomí.

Námitky žalobce tak byly shledány nedůvodnými. Jediné procesní pochybení, kterého se správce daně dle krajského soudu dopustil, bylo napraveno ještě v rámci odvolacího řízení postupem podle ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu. Hodnocení žalobcem namítaných důkazů, které není uvedeno ve zprávě o daňové kontrole, bylo provedeno na jednání dne 12. 4. 2007; k nápravě došlo v rámci odvolacího řízení, kdy již nemohl být doplňován obsah

zprávy o daňové kontrole. Krajský soud neshledal porušení žalobcových práv, skutkový stav byl zjištěn dostatečně a úplně a nedošlo k nesprávnému hodnocení důkazů. Žalobcovo právo na spravedlivý proces nebylo porušeno a krajský soud neshledal v postupu daňových orgánů rozpor s ústavním pořádkem ani s čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, v níž namítá (posuzováno dle obsahu) důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel především namítá, že obsah protokolu o ústním jednání ze dne 30. 6. 2006, č. j. 15340/06/106930/6110, na němž byla projednávána zpráva o daňové kontrole nevystihuje průběh jednání a je proto nezákonný. Ve zmiňovaném protokolu je zaznamenáno tvrzení stěžovatele, že se nemůže na jednání a zjištění uvedené ve zprávě soustředit z důvodu zdravotní indispozice (bolest zubů a vliv útlumových prášků), jakož i jeho návrh, že se ke zjištěním vyjádří následně, po prostudování zprávy, což posléze i učinil. Svoji nemožnost soustředění chtěl stěžovatel prokázat přítomností manželky, která ho na jednání přivezla. Prokázání tohoto tvrzení však nebylo stěžovateli umožněno a o skutečnosti, že chtěl manželce zavolat a na jednání prokázat své tvrzení, není v protokolu žádný záznam. Z toho důvodu byl protokol sepsán v rozporu s právními předpisy. Přestože zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána, byly již dne 11. 7. 2006 vydány dodatečné platební výměry, a stěžovatel byl tak zbaven možnosti vyjádřit se k jejím výsledkům. Daňová kontrola byla ukončena protiprávně, neboť stěžovatel důvodně odmítl zprávu podepsat, a to právě z důvodů uvedených v protokolu č. j. 15340/06/106930/6110. V této souvislosti má stěžovatel zato, že krajský soud nesprávně posoudil otázku zákonnosti ukončení daňové kontroly. Stěžovatel trvá na tom, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole bylo z jeho strany důvodné; chtěl totiž získat možnost prostudovat závěry zprávy v plném soustředění a čas k vyjádření se ve věci. Nic na tom nemůže změnit ani fakt, že byl s dílčími výsledky kontroly seznámen, protože navrhovanými a prováděnými důkazy chtěl výsledek daňové kontroly zvrátit. Zpráva o daňové kontrole byla skutečně neúplná, což potvrzuje i následné ústní jednání se stěžovatelem dne 12. 4. 2007, na kterém správce daně seznamoval stěžovatele s hodnocením důkazů. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že mu správce daně dal dostatečný prostor pro vyjádření se k závěrům daňové kontroly. Koncept zprávy se žalobcem projednáván nebyl; projednávána byla jen dílčí zjištění. Rovněž není podstatné, v jaké fázi ústního jednání dne 30. 6. 2006 sdělil jednatel stěžovatele, že se nemůže soustředit. Neprokázání tvrzení stěžovatele, že nebyl schopen řídit osobní automobil, zavinil správce daně, protože odmítl provést důkaz, který stěžovatel navrhoval, a to výslech pana F.

Dne 12. 4. 2007 se uskutečnilo u správce daně ústní jednání, nazvané jako *seznámení s hodnocením důkazů týkajících se spotřeby pneumatik*. Dne 18. 4. 2007 pak byl zástupci žalobce na žádost umožněno nahlédnout do spisu. Oba tyto úkony považoval žalobce za pokračující daňovou kontrolu. Správce daně neuvedl, že úkony jsou činěny v rámci odvolacího řízení a z protokolů č. j. 11188/07/106930/6110 ze dne 12. 4. 2007 a 11525/07/106930/6110 ze dne 18. 4. 2007 to taktéž není patrné. Správce daně nepochybně nařídil ústní jednání v reakci na vyjádření stěžovatele ke zprávě o daňové kontrole ze dne 20. 7. 2006, v němž upozorňoval na absenci hodnocení důkazních prostředků ve zprávě, a to výslechů svědků a evidence týkající se spotřeby pneumatik. V tomto smyslu stěžovatel navrhl doplnit zprávu o daňové kontrole a poté ji chtěl znovu projednat. Očekával, že po provedení těchto nových důkazních prostředků bude zpráva o daňové kontrole doplněna a znovu projednána. To se však nestalo a stěžovatel se proto cítí být zkrácen na svých právech zejména ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu a čl. 38 Listiny základních práv a svobod. Polemizuje přitom se závěrem krajského soudu, že ústní jednání dne 12. 4. 2007 a nahlížení do spisu dne 18. 4. 2007 se konala

v rámci odvolacího řízení. Stěžovateli vůbec nebylo známo, že žalovaný uložil správci daně, aby ve smyslu ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu odstranil zjištěné vady řízení. Tuto skutečnost se ostatně krajský soud dozvěděl z písemností daňového spisu, do kterých nebylo stěžovateli umožněno nahlédnout.

Stěžovatel dále namítá, že mu při nahlížení do spisu dne 18. 4. 2007 nebylo umožněno nahlédnutí do písemností na č. l. 56, 57, 59, 60 a 70 s odůvodněním, že se jedná o úřední korespondenci výhradně pro účely správce daně. Další konstatování správce daně, že se jedná o listiny, jejichž obsah nemá charakter důkazů nebo navržených důkazních prostředků, považuje stěžovatel za nepodstatnou. Důvody, pro které správce daně neumožnil žalobci nahlédnout do předmětných listin, jsou nezákonné a navíc „na toto nebylo ve věci vydáno jakékoliv rozhodnutí. (...) Navíc rozhodnutí o nahlížení do spisu bylo žalobci doručeno po rozhodnutí o zamítnutí odvolání“. Stěžovatel nesouhlasí ani se závěry krajského soudu ohledně rozsahu nahlížení do spisu, přičemž je přesvědčen, že právě předkládací zprávy jsou písemnostmi, do kterých by mělo být daňovému subjektu umožněno nahlédnout, neboť by se z nich dozvěděl úvahy správce daně a hodnocení důkazů při kontrole. Stěžovatel by se tak dozvěděl, že výslech svědka F. nebude proveden a mohl navrhnout jiné důkazy. Nahlédnutím do písemnosti na č. l. 70 by se dozvěděl, že jednání dne 12. 4. 2007 bylo prováděno v souvislosti s odvolacím řízením. Stěžovatel poukazuje na ustanovení § 23 odst. 2, věta druhá daňového řádu a je přesvědčen, že mu mělo být umožněno do předmětných listin nahlédnout, jelikož lze zajistit vhodnými technickými pomůckami nahlédnutí tak, aby nebyl porušen zákon ohledně odhalení poměrů jiných daňových subjektů. Zde poukazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01 a ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, z nichž se podává, že daňový subjekt má obecně právo na nahlédnutí do všech písemností obsažených v daňovém spise. Písemnosti obsahující údaje o jiném daňovém subjektu lze upravit tak, aby takové údaje nebyly seznatelné. V žádném případě však nemůže záviset na libovůli správce daně, zda do písemnosti nahlédnutí umožní či nikoliv.

Stěžovatel je dále přesvědčen, že správce daně nezjistil skutečný stav věci, neboť nehodnotil všechny důkazy stěžovatelem předložené. Při nahlédnutí do spisu dne 18. 4. 2007 stěžovatel zjistil, že úřední záznam ze dne 30. 6. 2006, č. j. 15365/06/106930/2009, neodpovídá skutečnosti. Přitom na tomto základě byl sepsán i úřední záznam ze dne 30. 6. 2006, č. j. 15670/06/106930/6110, kterým byla daňová kontrola protiprávně ukončena. K obsahu úředního záznamu č. j. 15365/06/106930/2009, navrhl stěžovatel výslech pana F.; jeho provedení však správce daně odmítl. Pracovník správce daně, pan F., nemohl vidět to, co uvedl do úředního záznamu. Stěžovatel též namítá, že správce daně nehodnotil další předložené důkazy, a to knihu jízd nákladních automobilů. Chtěl dále navrhnout výslech dalších svědků, zejména paní K., kteří mohli vypovídat ve věci nákladů na porizení pneumatik a jejich spotřeby. Tyto důkazy chtěl stěžovatel navrhnout až po výslechu pana F. a po vyřízení odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu, a to s ohledem na efektivnost daňového řízení. Daňové orgány se však návrhy stěžovatele nezabývaly a odvolání proti dodatečným platebním výměrům bylo zamítnuto.

Stěžovatel má rovněž za to, že správce daně hodnotil důkazy nesprávně a účelově, a to konkrétně výslechy svědků a záznamy o provozu kolových nakladačů. Žalovaný tyto nesprávnosti neodstranil a stěžovateli nebyla dána možnost nesprávnost hodnocení důkazů správcem daně prokázat.

Stěžovatel nesouhlasí rovněž se závěrem krajského soudu, že je v souladu se zákonem, pokud správce daně považoval vyjádření stěžovatele ke zprávě o daňové kontrole ze dne 20. 7. 2006 již za odvolání proti dodatečným platebním výměrům. V tomto podání nebylo totiž nic, co by svědčilo o tom, že podává odvolání. To bylo ostatně řádně podáno.

Krajský soud se konečně vůbec nezabýval námitkou, dle které bylo odmítnutí provedení výslechu pana F. nesprávné. Pouze konstatoval, že by provedení tohoto důkazního prostředku nepřineslo žádné nové skutečnosti a v této souvislosti citoval závěry správních orgánů. Stěžovatel namítá i vady řízení před krajským soudem, ačkoliv je podrobně nespecifikuje.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že daňová kontrola byla ukončena zákonným způsobem ve smyslu ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu. Správce daně průběžně projednával se stěžovatelem výsledky daňové kontroly a poskytl mu dostatečný časový prostor na seznámení se s výsledky daňové kontroly a na předkládání důkazních prostředků. Po projednání zprávy o daňové kontrole shledal stěžovatelovo odepření podpisu nedůvodným, neboť vzal za prokázané, že stěžovatel byl schopen sám odjet z místa jednání osobním automobilem, tudíž jeho tvrzení, že ho pro tuto indispozici na jednání dovezla manželka nebylo pravdivé. V této souvislosti žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu publikovaný pod č. 408/2005 Sb. Nepopírá, že v případě, kdy daňový subjekt v rámci seznámení s výsledky daňové kontroly hodlá vznést výhrady k obsahu zprávy o kontrole či navrhnout její doplnění, je správce daně povinen mu poskytnout k tomu lhůtu. V projednávané věci však jednatel stěžovatele neodůvodněně odmítl zprávu podepsat, aniž vyjádřil jako důvod odepření podpisu, že má vůči zprávě výhrady či že chce navrhnout její doplnění. Podání stěžovatele ze dne 20. 7. 2006 posoudil správce daně jako odvolání, a to podle ustanovení § 21 odst. 6 daňového řádu. Stěžovatel opakovaně tvrdí, že správce daně hodnotil důkazy nesprávně a nedostatečně, ale toto tvrzení žádným způsobem nekonkretizuje, neodůvodňuje ani nedokládá žádnými důkazními prostředky. Provedení navrhovaného výslechu svědka F. považoval správce daně za nadbytečné; argumentace stěžovatele v tomto ohledu je navíc vágní a nijak neupřesňuje, v jakém smyslu úřední záznam, č. j. 15365/06/106930/2009, neodpovídá skutečnosti. Protokol o jednání ze dne 30. 6. 2006, č. j. 15340/06/106930/6110, splňuje náležitosti ustanovení § 12 daňového řádu; stěžovatel byl v průběhu jednání poučen o svých právech, přesto nevznesl námitky proti obsahu protokolu přímo na místě; protokol podepsal a nepožadoval jeho změny či opravy. Z uvedených důvodů navrhuje žalovaný kasační stížnost zamítnout pro nedůvodnost.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Z narativní části tohoto rozsudku je zřejmé, že námitky stěžovatele se opírají o dvě základní tvrzení. Prvním je procesní pochybení správce daně v souvislosti s projednáváním závěrů daňové kontroly (s důsledky z toho se odvíjejícími), druhým pak namítaný zásah do procesních práv stěžovatele, spočívající v odepření nahlédnutí do neveřejných částí daňového spisu.

Pokud jde o první skupinu stížných námitek, ta je založena na názoru, že správce daně nemohl vydat dodatečný platební výměr, neboť daňová kontrola v době vydání tohoto rozhodnutí ještě nebyla řádně ukončena; důvodem byla absence řádného projednání zprávy o daňové kontrole.

Účel a způsob projednání zprávy o daňové kontrole a práva daňového subjektu s tímto úkonem spojená jsou zakotveny v ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) a § 16 odst. 8 daňového řádu. K této problematice se Nejvyšší správní soud v minulosti již opakovaně vyjadřoval. Především v rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 – 60 (publikovaném pod č. 437/2005 Sb. NSS)

konstatoval, že „podle svého systematického zařazení v zákoně o správě daní a poplatků není daňová kontrola samostatným řízením, ale důležitým procesním postupem v jeho rámci, který je před správcem daně zabýjen zpravidla sepsáním protokolu o zabýjení daňové kontroly a projednáním výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole před správcem daně také ukončen“. Projednáním zprávy o daňové kontrole tedy tato fáze daňového řízení obvykle končí, byť tomu tak nemusí být vždy. Krajský soud v Ústí nad Labem ve svém rozsudku ze dne 27. 1. 2006, č. j. 59 Ca 14/2004 – 29 (publikovaném pod č. 838/2006 Sb. NSS) konstatoval, že „pokud daňový subjekt využije svého práva vyjádřit se k výsledku daňové kontroly (...) a ve lhůtě poskytnuté správcem daně navrhne doplnění dokazování, ke kterému správce daně přistoupí a své závěry doplní, nelze v takovém postupu spatřovat porušení § 16 odst. 8 citovaného zákona. V takovém případě není daňová kontrola ukončena podpisem při doručení zprávy o daňové kontrole, ale je ukončena až po skutečném projednání závěru správce daně učiněného na základě doplnění dokazování navrženého daňovým subjektem, v souladu s § 16 odst. 4 písm. f) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Projednání zprávy o daňové kontrole znamená, že správce daně zaznamená všechna vyjádření, návrhy a námítky daňového subjektu k jejímu obsahu a své stanovisko k nim, popř. výsledky doplněného dokazování“. Judikatura zdejšího soudu dává odpověď i na otázku, co se v praxi rozumí projednáním zprávy o daňové kontrole a jaké případné důsledky jsou spojeny s nedodržením tohoto postupu ze strany správce daně. Nejvyšší správní soud se ve svém rozsudku ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 103/2005 – 65 (dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)) zabýval případem, kdy byla s daňovým subjektem zpráva o daňové kontrole protokolárně projednána, daňový subjekt ji však podepsal s tím, že se ke zprávě vyjádří až po konzultaci s účetní firmou. Správce daně však na toto vyjádření nevyčkal a vydal dodatečný platební výměr. Ze zmiňovaného judikátu se k tomu podává, že „správce daně pochybil, když vydal rozhodnutí (dodatečný platební výměr) na základě zprávy o daňové kontrole, aniž vyčkal, zda se stěžovatel v souladu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu k této zprávě vyjádří“. Nejvyšší správní soud však v této souvislosti konstatoval, že důsledky tohoto pochybení je nutno posuzovat vždy v kontextu konkrétní projednávané věci, tedy s přihlédnutím k tomu, zda mohlo mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí. Uvedl, že „projedná-li správce daně s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole, který ji spolupodepíše s tím, že se ke zprávě vyjádří později, ale správce daně přesto vydá téhož dne dodatečný platební výměr, je třeba zkoumat, zda tato skutečnost měla vliv na zákonnost platebního výměru. Tento vliv nemusí mít např. tehdy, když pozdější vyjádření daňového subjektu není sto vyvrátit ani zpochybnit výsledky daňové kontroly“. V této souvislosti je třeba zmínit, že uvedený názor zdejšího soudu byl, v rovině ústavně právní, posouzen i Ústavním soudem, který v usnesení ze dne 31. 1. 2008, sp. zn. III. ÚS 1366/07 (in <http://nalus.usoud.cz>) ústavní stížnost proti tomuto rozsudku směřující odmítl jako zjevně neodůvodněnou s tím, že popsany výklad podústavního práva evidentně není svévolný, nepostrádá racionální základ a je i adekvátně odůvodněn. Pokud jde o otázku způsobu projednání zprávy o daňové kontrole, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné zmínit ještě právní názor jím vyslovený v rozsudku ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005 – 53 (dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)) kde se vyjádřil k situaci, kdy zpráva o daňové kontrole nebyla s daňovým subjektem vůbec projednána a tedy ani spolupodepsána. Z odůvodnění tohoto rozsudku se podává, že „při přezkoumávání zákonnosti postupu správce daně je (...) nutné pečlivě posuzovat způsob ukončení daňové kontroly, neboť jde o takovou fázi kontroly, která v případě procesního pochybení správce daně zůstává způsobí nezákonnost daňové kontroly jako úkolu správce daně, jakož i nezákonnost následného rozhodnutí (platebního výměru). Nebyl-li při daňové kontrole – včetně jejího ukončení – dodržen zákon, nebude zpravidla možno bez odstranění takového nedostatku zprávu o kontrole použít jako zákonný důkazní prostředek (...) [S]právce daně v posuzovaném případě pochybil, když vydal platební výměry (...) dříve, než se stěžovatelem projednal a spolupodepsal zprávu o daňové kontrole. Podle ustanovení § 31 odst. 4 ve spojení s § 16 odst. 8 daňového řádu se zpráva o daňové kontrole stává důkazním prostředkem pouze tehdy, je-li s daňovým subjektem projednána a spolupodepsána. Důkazní prostředek se stane skutečným důkazem teprve po provedení důkazního řízení a až na základě provedeného důkazního řízení lze vydat rozhodnutí (§ 2 odst. 3 daňového řádu). Vzhledem k tomu, že předmětné platební výměry byly vydány před projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, nemohla se tato zpráva stát důkazním prostředkem. Před vydáním rozhodnutí správce daně nemohlo být provedeno důkazní řízení, které by osvědčilo, že zpráva

*o daňové kontrole se skutečně stala důkazem. Rozhodnuto bylo skutečně bez důkazu. Správce daně navíc stěžovateli před ukončením daňové kontroly neumožnil vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole. Zbavil jej tím možnosti v daňovém řízení účinně hájit svá práva a zásadním způsobem ho na nich zkrátil“.*

Shora uvedené judikaturní výstupy lze stručně shrnout tak, že pouze řádně ukončená (tedy i projednaná) daňová kontrola může být skutkovým podkladem pro případné dodatečné doměření daně. Formálně je daňová kontrola ukončena podpisem protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole; pokud však (v návaznosti na důkazní návrhy daňového subjektu od tohoto úkonu se odvíjející) je ještě dokazování doplňováno, pak je daňovou kontrolu nutno považovat za skončenou až provedením těchto důkazů, respektive novým seznámením daňového subjektu s takto doplněným skutkovým stavem věci. Není-li naopak před vydáním dodatečného platebního výměru zpráva o daňové kontrole s daňovým subjektem řádně projednána (včetně ztvrzení tohoto úkonu podpisem) a opírá-li se dodatečný platební výměr v rozhodujícím rozsahu o tuto zprávu, lze obvykle u tohoto procesního pochybení dovodit jeho vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí.

Z těchto východisek přistoupil Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci k argumentaci stěžovatele; zcela zásadní význam tak musí logicky mít posouzení důvodnosti tvrzení, že zpráva o daňové kontrole nebyla se stěžovatelem řádně projednána.

Nejvyšší správní soud, i přes určité výhrady (viz dále), akceptuje názor krajského soudu, že stěžovatelem předestřená pochybení správce daně při projednávání výsledků daňové kontroly nemohla mít vliv na zákonnost následně vydaného platebního výměru. Krajský soud správně akcentoval postup správce daně, který zprávu o daňové kontrole se stěžovatelem již dříve projednal, a to dne 12. 4. 2006 (viz č. l. 13 správního spisu). Zcela přiléhavě též poukázal na skutečnost, že po tomto projednání správce daně akceptoval návrhy stěžovatele na doplnění dokazování, přičemž i s obsahem nově provedených důkazů stěžovatele průběžně seznamoval. Lze v této souvislosti zejména poukázat na protokol ze dne 9. 5. 2006 (č. l. 15 spisu), ve kterém se zástupce stěžovatele k (původní) zprávě o daňové kontrole vyjádřil a navrhl provedení konkrétních důkazů (které byly následně i provedeny). Další dílčí projednání zjištěného skutkového stavu věci proběhlo dne 24. 5. 2006, jak se podává z protokolu na č. l. 21. I zde stěžovatel vznesl nové důkazní návrhy s tím, že je konkrétně upřesní později. Stejnou povahu mělo i další ústní jednání konané dne 7. 6. 2006 (protokol na č. l. 25 spisu), na kterém stěžovatel předložil některé listinné podklady a avizoval předložení dalších, konkrétních listin pro potřeby dokazování. Další seznámení se zjištěným skutkovým stavem věci proběhlo dne 23. 6. 2006 (protokol na č. l. 30 spisu); stěžovatel byl následně pozván na projednání zprávy o daňové kontrole a byl dotázán, zda bude ještě navrhopvat provedení dalších důkazů (viz protokol o ústním jednání na č. l. 33 spisu). I zde zástupce stěžovatele uvedl, že zváží ještě navrzení dalších důkazních prostředků k jejich provedení coby důkazů. Všechny tyto procesní úkony obsahově nepochybně směřovaly k naplnění smyslu institutu projednání zprávy o daňové kontrole (a její kontrasignace), kterým je seznámení daňového subjektu se skutkovým stavem věci, který považuje správce daně za prokázaný a který bude vzat za podklad pro případné rozhodnutí o dodatečném doměření daně. Právě v tomto kontextu je pak nutno posuzovat obsah ústního jednání konaného dne 30. 6. 2006; zde mělo fakticky dojít pouze ke shrnutí doplněného dokazování (iniciovaného stěžovatelem), s jehož obsahem měl být stěžovatel protokolárně seznámen.

Účelem ústního jednání dne 30. 6. 2006 tak bylo především dodržet zákonem předepsaný postup stanovený pro formální zakončení daňové kontroly [§ 16 odst. 4 písm. f), § 16 odst. 8 daňového řádu]; s ohledem na výše uvedené je však evidentní, že stěžovatel byl se všemi



skutkovými závěry daňové kontroly již v předstihu dostatečně seznámen. Pokud jde o samotný průběh tohoto jednání, zde je na straně jedné nutno poukázat na fakt, že stěžovatel bez jakýchkoliv výhrad nejprve s pracovníky správce daně spolupracoval při předání dokladů souvisejících s daňovou kontrolou prováděnou na silniční dani; na svou tvrzenou zdravotní indispozici poukázal až v okamžiku, kdy byl vyzván k podepsání zprávy o daňové kontrole. Ta mu nicméně byla protokolárně předána (byť nebyla kontrasignována, jak to vyžaduje zákon) a její obsah byl stěžovateli přečten. Na straně druhé však nelze přehlédnout, že stěžovatel výslovně odmítl zprávu o daňové kontrole podepsat s tím, že se na věc, z důvodu zdravotní indispozice, nemůže dodatečně soustředit a upozornil též, že v důsledku bolesti a aplikace tlumících prostředků nebyl schopen dostatečně vnímat obsah čtené zprávy. Jakkoli by Nejvyšší správní soud považoval za této situace za vhodnější předmětný procesní úkon zopakovat a vyhnout se tak pozdějším dohadům o oprávněnosti odepření tohoto podpisu stěžovatelem, postup zvolený správcem daně (neuznání důvodnosti odepřeného podpisu) nemůže jako nepřijatelný zcela odmítnout. Z obsahu správního spisu lze totiž zjistit, že zástupce stěžovatele se v průběhu projednávání výsledků daňové kontroly opakovaně omlouval z nařízených ústních jednání, a to obvykle těsně před termínem jejich konání, s poukazem na neodkladnou služební cestu (viz např. č. l. 18 a č. l. 24 spisu) a správce daně se tak mohl rozumně domnívat, že jde jen o pokus oddálit konečné uzavření projednávání výsledků daňové kontroly. Podstatné pro posouzení správnosti postupu správce daně je, že stěžovatel zprávu o daňové kontrole převzal (byť ji nekontrasignoval); zda tato zpráva byla formálně i dostatečně projednána je však sporné. Na tomto místě považuje Nejvyšší správní soud za nutné odmítnout názor žalovaného i krajského soudu týkající se použitelnosti úředního záznamu, který měl (dle poznatek pracovníka správce daně pana F.) dokládat nepravdivost tvrzení stěžovatele o existenci a rozsahu jeho zdravotních problémů. Pokud žalovaný o obsah tohoto úředního záznamu opřel (byť i jen podpůrně) svůj závěr o bezdůvodnosti odepření podpisu zprávy o daňové kontrole stěžovatelem, pak zcela jistě pochybil. Chtěl-li z tohoto zjištění při svém rozhodování vycházet, bylo jeho povinností provést výslech jmenovaného pracovníka, tak jak se toho stěžovatel domáhal, tedy provést důkaz, který je zdroji informace o tvrzené skutečnosti nejbližší. Stěžovateli by tím bylo umožněno uplatnit odpovídající procesní práva, tedy zejména zúčastnit se výslechu svědka a klást mu otázky, jak to předpokládá § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu (použitelnost tohoto ustanovení vychází z tehdejší nejistoty o tom, zda byla daňová kontrola skutečně již ukončena či nikoli). Přestože žalovaný v tomto směru pochybil (což platí i pro krajský soud, který jeho postup aproboval) na věc samou tento procesní deficit nemohl mít vliv.

I kdyby totiž Nejvyšší správní soud připustil, že zpráva o daňové kontrole nebyla dne 30. 6. 2006 se stěžovatelem projednána zcela odpovídajícím způsobem, rozhodující je, že po obsahové stránce byl stěžovatel s výsledky daňové kontroly (i s výsledky dodatečně provedeného dokazování) již dříve seznámen. Současně si musel být vědom skutečnosti, že správce daně považuje zprávu o daňové kontrole dnem 30. 6. 2006 za projednanou (výslovně to uvedl v protokolu z ústního jednání) a nic mu současně nebránilo se ke zprávě (která mu, jak již bylo uvedeno, byla předána) po odeznění tvrzených zdravotních obtíží jeho zástupce vyjádřit, případně uplatnit výhrady a návrhy na doplnění skutkového stavu věci.

Stěžovatel sice naznačeným způsobem postupoval, učinil tak však až podáním doručeným správcem daně dne 26. 7. 2006 (č. l. 43 spisu). Zde sice vnesl námitky vůči postupu správce daně na zmiňovaném ústním jednání a vytkl zprávě o daňové kontrole některé konkrétní nedostatky týkající se provedených, avšak nezhodnocených důkazů, stalo se tak nicméně až řadu dní po provedeném ústním jednání (30. 6. 2006) a vydání, respektive doručení dodatečného platebního výměru (11. 7. respektive 13. 7. 2006). I při možné existenci jistých procesních deficitů při projednání zprávy o daňové kontrole je tak zcela evidentní, že stěžovateli, ve smyslu shora citované judikatury, nebyl uzavřen prostor pro uplatnění jeho procesních práv spojených

s projednáním zprávy o daňové kontrole. Pokud by skutečně zprávu o daňové kontrole a její projednání rozporoval věcně, mohl tak, při vynaložení potřebné součinnosti (§ 2 odst. 2 daňového řádu), v mezidobí jistě učinit. Pouze na okraj Nejvyšší správní soud poznamenává, že pochybnosti o skutečných úmyslech stěžovatele podporuje i zcela nepravdivé tvrzení uvedené v již zmiňovaném vyjádření na č. l. 43 spisu, dle kterého chtěl stěžovatel existenci své zdravotní indispozice prokázat přizváním své manželky na probíhající ústní jednání, což mu mělo být odepřeno; obsah protokolu o ústním jednání, který stěžovatel podepsal, toto tvrzení vyvrací.

Argumentuje-li stěžovatel na podporu svých tvrzení o nedostatcích zprávy o daňové kontrole (na které chtěl údajně reagovat až po jejím řádném projednání) obsahem protokolu o ústním jednání ze dne 12. 4. 2007 (č. l. 71 spisu), ani v tomto ohledu mu nelze přisvědčit. V uvedeném protokolu správce daně seznámil stěžovatele s důvody, pro které některé konkrétní důkazní prostředky nezahrnul do zprávy o daňové kontrole. Tento úkon byl proveden v rámci odvolacího řízení (odvolací námitky stěžovatele byly vystavěny na stejné argumentaci jako již zmiňované vyjádření k výsledkům projednání zprávy o daňové kontrole na č. l. 43). Dle názoru zdejšího soudu tento postup správce daně svědčí naopak ve prospěch zachování procesních práv stěžovatele v posuzovaném daňovém řízení. Je totiž zřejmé, že stěžovatel měl ještě před vydáním dodatečného platebního výměru k dispozici podklady (zprávu o daňové kontrole) z nichž byla skutková východiska správce daně seznatelná (včetně popsaného nedostatku), proti jednotlivým skutečnostem ve zprávě uvedeným mohl (ještě před vydáním dodatečného platebního výměru) vyjádřit nesouhlas a navrhnout doplnění dokazování (což učinil, ovšem až po vydání prvostupňového rozhodnutí), přičemž na vznesené výtky bylo ze strany daňových orgánů reagováno a zjištěné deficity byly odstraněny.

Lze tedy k této dílčí skupině stížních námitek uzavřít, že argumentace stěžovatele je založena na vyhledávání nedostatků v daňovém řízení, v nichž však Nejvyšší správní soud, ve shodě se soudem krajským, neshledal natolik závažná procesní pochybení, která by zasáhla do procesních práv stěžovatele, v intenzitě implikující možnost narušení jeho práv hmotných. Tyto dílčí stížní námitky tedy nepovažuje za důvodné.

V návaznosti na shora vypořádané námitky je vhodné vyjádřit se též k dílčím námitkám založeným na tvrzení, že postupem správce daně i žalovaného byla vyvolána procesní situace, v níž stěžovatel nemohl rozlišit, zda jednotlivé procesní úkony jsou činěny ještě v rámci projednávání daňové kontroly (tedy v řízení v prvním stupni) či již v řízení odvolacím. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že jeho vyjádření k výsledkům projednání zprávy o daňové kontrole, podané u správce daně dne 26. 7. 2006 (č. l. 43 spisu) bylo nesprávně vyhodnoceno jako odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Je totiž zřejmé, že toto podání ani po obsahové stránce nenasvědčovalo závěru, že by stěžovatel považoval řízení před správcem daně za skončené; naopak výslovně zde poukazoval na nedostatky k nimž došlo na ústním jednání dne 30. 6. 2007 a zpochybňoval, že by daňová kontrola (jako dílčí část daňového řízení) byla po právu ukončena. Toto pochybení správce daně ovšem na další průběh řízení nemělo žádný vliv, neboť stěžovatel podal proti dodatečnému platebnímu výměru následně i odvolání (doručené správci daně dne 11. 8. 2006 – viz č. l. 48 spisu), které bylo již (posuzováno z procesního hlediska) odpovídajícím způsobem projednáno. Tvrdí-li dále stěžovatel, že nahlížení do správního spisu dne 18. 4. 2007 a již zmiňované ústní jednání konané dne 12. 4. 2007 (viz protokol o ústním jednání na č. l. 71 spisu) považoval za pokračování v daňové kontrole, toto tvrzení považuje Nejvyšší správní soud za zcela účelové. Je sice pravdou, že z obsahu správního spisu explicitně nevyplývá, že jde o úkony prováděné již v rámci odvolacího řízení, jde však o zcela evidentní fakt. Bez nutnosti provádění hlubší analýzy věci postačí pouze uvést, že oba tyto procesní úkony byly realizovány až řadu měsíců poté, co byl vydán dodatečný platební výměr; nejpozději vydáním dodatečného

platebního výměru je přitom daňová kontrola vždy skončena (§ 16 odst. 8, věta pátá daňového řádu).

Konečně pokud jde o poslední skupinu námitek stěžovatele, namítající pochybení správce daně v souvislosti s odepřením práva nahlédnout do některých částí daňového spisu, zde se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval obsahem listin, které stěžovateli nebyly zpřístupněny a které v této souvislosti zmiňuje v kasační stížnosti. Listiny založené na č. l. 56 a 57 spisu obsahují úřední záznamy, týkající se žádosti stěžovatele o posečkání daně; ve správním spisu jsou nyní volně přístupné. Listiny žurnalizované jako č. l. 59 a č. l. 60 správního spisu obsahují předkládací zprávy správce daně k odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2002 a 2003; na č. l. 70 je založen pokyn žalovaného, kterým byl správce daně instruován seznámit stěžovatele s hodnocením důkazních prostředků, které nebyly osvědčeny jako důkazy (tomuto pokynu bylo vyhověno na již zmiňovaném ústním jednání dne 12. 4. 2007, protokolárně doloženém na č. l. 71 spisu). Stěžovatel s tímto odepřením vyjádřil nesouhlas a následně podal též odvolání; to bylo (dle shodného tvrzení účastníků) zamítnuto. Správce daně odmítl stěžovateli zpřístupnit listiny na č. l. 56 a 57 s tím, že se nevztahují k dodatečnému vyměření daně a poukázal též na fakt, že stěžovateli je volně přístupný výstup z těchto podkladů založený na č. l. 58 spisu (rozhodnutí o povolení splátek daně). Pokud se týká listin na č. l. 59 a č. l. 60 spisu, zde správce daně uvedl, že jde o předkládací zprávy k odvolání stěžovatele. Stěžovateli bylo sděleno, čeho se tyto listiny týkají a jejich samotné odepření bylo odůvodněno tím, že tyto listiny nemají charakter důkazů nebo navržených důkazních prostředků souvisejících s daňovým řízením předcházejícím vydání napadených dodatečných platebních výměrů.

Ze soudní judikatury vztahující se k ustanovení § 23 odst. 2 daňového řádu (umožňujícího vyloučit některé části daňového spisu z nahlížení) vyplývá, že tato výlučka není, ani v případech, kdy jsou splněny zákonem stanovené podmínky, výlukou absolutní (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 94/2006 - 60, publikovaný pod č. 1146/2007 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007 - 106, publikovaný pod č. 1567/2008). Tato judikatura vychází z názoru opakovaně vyslovovaného Ústavním soudem (viz např. nález ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, dostupný z <http://nalus.usoud.cz>), a sice, že ustanovení § 23 odst. 2 daňového řádu je výjimkou z obecného práva daňového subjektu být seznámen se všemi relevantními skutečnostmi, které mohou ovlivnit průběh a výsledek daňového řízení. I v těchto případech však musí být vždy poměřován zájem na znepřístupnění konkrétních listin na straně jedné s důvody, pro něž se daňový subjekt domáhá seznámení se s jejich obsahem na straně druhé. Dle recentní judikatury může být zájem na znepřístupnění částí daňového spisu odůvodněn pouze „ochrannou informací, týkající se ostatních subjektů a jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, jež má správce daně k dispozici a ze kterých pro jejich vhodnost může vycházet při stanovení daně“ (již zmiňovaný rozsudek č. 1567/2008 Sb. NSS).

Z tohoto pohledu je tedy evidentní, že u žádné ze shora zmiňovaných listin legitimní zájem na jejich znepřístupnění stěžovateli nelze bez dalšího dovodit. Lze tak přisvědčit stěžovateli, že daňové orgány pochybily, pokud jeho zmocněnci, s odkazem na ustanovení § 23 odst. 2 daňového řádu, nahlédnutí do požadovaných listin neumožnily. Nelze však současně přehlédnout, že důvodem pro zrušení konečného správního rozhodnutí může být pouze natolik podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]). Krajský soud k tomu uvedl, že rozhodnutí o odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu není součástí rozhodnutí napadeného žalobou. Nad tento rámec nicméně konstatoval, že, dle jeho názoru, postupem daňových orgánů nedošlo k zásahu do práv stěžovatele, neboť znepřístupněné podklady neobsahovaly žádné skutečnosti, které by byly použity pro potřeby dokazování. Zde je nejprve nutno korigovat názor

krajského soudu, který vychází z premisy, že způsob, jakým bylo rozhodnuto o požadavku na nahlédnutí do neveřejné části daňového spisu není předmětem řízení o žalobě proti konečnému meritornímu rozhodnutí. Ustálená judikatura zdejšího soudu (viz např. rozsudek ze dne 26. 6. 2003, sp. zn. 6 A 164/2002, publikovaný pod č. 15/2003 Sb. NSS) totiž jednoznačně stojí na stanovisku, že „*vady způsobené nesprávnou aplikací § 23 zákona ČNR č. 337/1992 Sb. lze ve správním soudnictví napadnout jedině po vyčerpání řádných opravných prostředků v daňovém řízení žalobou směřující proti meritornímu rozhodnutí správce daně o daňové povinnosti poplatníka*“. Krajský soud se nicméně i přesto vyjádřil k podstatě těchto žalobcem vznesených námitek; skutečnost, že fakticky tak učinil toliko *obiter dictum* nemá z hlediska posouzení správnosti důvodů o něž se jeho rozsudek opírá, žádný význam (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2008, č. j. 2 Afs 67/2008 – 112, publikovaný pod č. 1697/2008 Sb. NSS). S jeho vysloveným názorem se pak Nejvyšší správní soud v zásadě shoduje. Za zcela nepochybné lze totiž považovat, že listiny založené na č. l. 56, 57 a 60 spisu nebyly součástí daňové kontroly, respektive řízení o dodatečném doměření daně z příjmů právnických osob za roky 2002 a 2003. Z tohoto důvodu tedy i jejich neoprávněné zneprístupnění nemohlo mít na možnost hájení práv stěžovatele ve vlastním vyměřovacím řízení žádný negativní vliv. Pokud jde o předkládací zprávu k odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru v dané věci (č. l. 59) a pokyn žalovaného k odstranění nedostatků zprávy o daňové kontrole (č. l. 70) odhlédne-li se od vnitřně rozporné (a tudíž nesrozumitelné) argumentace stěžovatele popsané v narativní části tohoto rozsudku kurzivou, i zde má zdejší soud zato, že do práv stěžovatele nebylo relevantně zasaženo. Jeho argumentace je totiž vystavěna na tvrzení, že pokud by se s obsahem těchto listin mohl seznámit, zjistil by, že v té době prováděné procesní úkony jsou již prováděny v rámci odvolacího řízení. Bylo by tedy (dle jeho tvrzení) jasné, že závěry daňové kontroly již nebudou doplňovány, čemuž by mohl přizpůsobit i svůj procesní postup. Takové tvrzení považuje Nejvyšší správní soud za neracionální a účelové, neboť, jak již bylo výše uvedeno, stěžovateli, respektive jeho daňovému poradci (tedy osobě nepochybně znalé minimálně základních principů daňového řízení), muselo být zřejmé, že okamžikem vydání dodatečného platebního výměru je jakékoli pokračování v daňové kontrole pojmově vyloučeno. Nadto je zřejmé, že stěžovateli nic nebránilo uplatnit jím zmiňované důkazní návrhy i bez znalosti obsahu těchto listin. Lze tedy i k této skupině stížních námitek uzavřít, že Nejvyšší správní soud (s výhradami uvedenými výše) považuje závěry krajského soudu za udržitelné.

S ohledem na tyto skutečnosti tedy Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 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. Vzhledem k tomu, že žalobce byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, zde nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s řízením o kasační stížnosti nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 20. srpna 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček  
předseda senátu