

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 **R.K.,** zastoupeného JUDr. Davidem Heryánem, advokátem se sídlem Praha 2, Uruguayská 17, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě,** se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 9. 2007, č. j. 22 Ca 5/2007 - 42,

takto:

**I.** Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 9. 2007, č. j. 22 Ca 5/2007 – 42, **se** v části, ve které byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2006, č. j. 6124/110/2006, **zrušuje** a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.

**II.** Ve zbytku **se** kasační stížnost **zamítá.**

## Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 19. 10. 2006, č. j. 6124/110/2006, zamítl žalovaný podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších přepisů (dále jen „daňový řád“), s odkazem na zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon daních z příjmů“) odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 19. 8. 2005, č. j. 163348/05/384914/2452, vydanému Finančním úřadem v Opavě (dále jen „správce daně“), kterým mu byla za zdaňovací období roku 2000 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 36 550 Kč. Obdobně rozhodnutími ze dne 19. 10. 2006, č. j. 6263/110/2006, č. j.

6264/110/2006 a č. j. 6265/110/2006 žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům správce daně ze dne 19. 8. 2005, č. j. 163354/05/384914/2452, č. j. 163362/05/384914/2452 a č. j. 163367/05/384914/2452, kterými mu byla za zdaňovací období roku 2001, 2002 a 2003 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 3 298 644 Kč, 2 163 508 Kč a 262 656 Kč. Rozhodnutí žalovaného budou v dalším textu souhrnně označena jako *napadená rozhodnutí.* Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Ostravě žalobou, který ji rozsudkem ze dne 6. 9. 2007, č. j. 22 Ca 5/2007 – 42, zamítl.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku především zrekapituloval skutkový stav věci. Konstatoval, že daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2001 a 2002 byla protokolárně zahájena dne 24. 6. 2004 a žalobce na ní předložil účetní doklady, smlouvy a jiné písemnosti. Následně (dne 18. 8. 2004) byla daňová kontrola rozšířena i na zdaňovací období let 2000 a 2003. Téhož dne žalobce sdělil, že mu byly odcizeny originály daňových dokladů při jejich převozu ke správci daně; současně správci daně předal účetní sestavy z peněžního deníku a soupisy daně z přidané hodnoty za roky 2000 až 2003, vztahující se k dodávkám od společnosti S. F. LAUBR-SPORT, s. r. o. V průběhu daňové kontroly žalobce správci daně sdělil, že od roku 1999 obchoduje s uvedenou společností, a to prostřednictvím jejího obchodního zástupce, pana S. Pan S. osobně vozil žalobci zboží, předával mu faktury a přebíral hotové peníze za zboží; žalobce s ním však již více než jeden a půl roku není v kontaktu. Následně žalobce v průběhu daňové kontroly dospěl k závěru, že se stal zřejmě obětí podvodu, neboť z výpovědí jednatelů společností S. F. LAUBR-SPORT, s. r. o. (pánů L. a K.) vyplynulo, že zboží nebylo touto společností dodáno, jelikož nemá o těchto účetních případech žádné záznamy a nikdy neobchodovala prostřednictvím obchodních zástupců. Jméno S. nebylo žádnému z jednatelů známo. Žalobcem navržení svědkové (K., S. a K.) potvrdili existenci faktur s označením dodavatele S. F. LAUBR-SPORT, s. r. o. i existenci zboží. Daňová kontrola byla zakončena zprávou č. j. 127056/05/384933/6712, která byla se žalobcem projednána dne 10. 8. 2005. Správce daně v ní uvedl, že žalobce neunesl důkazní břemeno a nepodařilo se mu prokázat oprávněnost uplatnění výdajů na pořízení zboží od společnosti S. F. LAUBR-SPORT, s. r. o. do daňově uznatelných výdajů let 2000 až 2003 ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

V rámci hodnocení věci krajský soud konstatoval, že není sporu o tom, že doklady, v nichž je uveden jako dodavatel společnost S. F. LAUBR-SPORT, s. r. o., skutečně existovaly a že existovalo i předmětné zboží, které žalobce dále prodal a získal z něho příjmy. Správce daně však vyvrátil tvrzení žalobce ohledně osoby dodavatele zboží uvedeného na účetním dokladu. V takovém případě byl ovšem povinen zabývat se návrhy žalobce na doplnění dokazování za účelem prokázání daňové uznatelnosti výdajů, čemuž i dostál. Daňově uznatelnými by výdaje byly pouze v případě, že by žalobce bez jakýchkoli pochybností prokázal jejich skutečné vynaložení, i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Jestliže bylo v průběhu daňové kontroly zjištěno, že dodavatelem zboží nebyla společnost S. F. LAUBR-SPORT, s. r. o., a že této společnosti žalobce za dodané zboží neplatil, bylo na žalobci, aby prokázal, kdo a kdy mu ve skutečnosti zboží dodal a kdy, komu a jakou částku za zboží zaplatil. Přes rozsáhlé dokazování se však nepodařilo ztotožnit osobu pana S., žalobce k jeho osobě nic

dalšího neuvedl a neoznačil žádné důkazy. Otázku komu, kdy a jakou částku žalobce za zboží zaplatil nebylo možné zodpovědět ani z výpisů z účtu žalobce o výběru hotových prostředků. Poukaz žalobce na nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II ÚS 664/04, krajský soud označil za ne zcela přiléhavý, neboť toto rozhodnutí řeší otázku, zda daňový subjekt nemusí výdaje dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokazovat pouze listinnými důkazy, ale i důkazy jinými. Dle názoru krajského soudu tedy v tomto směru daňové orgány nepochybily, neboť žalobci umožnily prokazovat předmětné výdaje i jinými důkazními prostředky; vyhověno bylo i jeho návrhům na výslech svědků.

V otázce provedeného dokazování krajský soud uvedl, že správce daně opakovaně vyzýval žalobce, aby prokázal, že se jedná o výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a doložil účetní doklady od společnosti S. F. LAUBR-SPORT, s. r. o. Připustil, že takto formulované výzvy byly vydány v době, kdy již bylo zřejmé, že jmenovaná společnost nebyla dodavatelem zboží; dle jeho názoru však jen z této skutečnosti nelze vyvozovat vadu řízení. Z výzev je zřejmé, že nepochybně směřovaly k tomu, aby žalobce prokázal, že výdaje skutečně vynaložil a že jde o výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ani z výpovědí slyšených svědků nelze dospět k závěru, že deklarované částky byly vynaloženy na nákup předmětného zboží, neboť žádný z nich nebyl přítomen žalobcem tvrzenému placení a nepotvrdil totožnost pana S., respektive skutečného dodavatele zboží. I přes formální náležitosti, které doklady předložené stěžovatelem splňují podle předpisů o účetnictví, je nelze pokládat za účetní doklady, jimiž by byly doloženy skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví podle ustanovení § 11 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, ve vazbě na ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť osoba v nich označená za prodávajícího jím reálně nebyla. Samotná existence zboží ještě nevypovídá nic o tom, od koho bylo získáno a jaké s ním byly spojeny výdaje. Jestliže žalobce neprokázal v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat povinnost správce daně dokazovat tyto skutečnosti za něj.

Pokud jde o postup daňových orgánů v otázce dokazování, krajský soud za důvodnou neuznal námitku, dle které měl správce daně poté, co mu bylo účetnictví předloženo v prostorách žalobce, toto zajistit a odvést. Z obsahu správního spisu totiž nevyplývají žádné skutečnosti odůvodňující postup správce daně podle ustanovení § 15 odst. 6 a § 16 odst. 7 daňového řádu. To, že byly doklady žalobci odcizeny při jejich převozu ke správci daně, sice ztěžuje jeho důkazní situaci, nicméně na jeho břemenu tvrzení a břemenu důkazním to nic nemění. Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou dobré víry žalobce při uzavírání tvrzených kupních smluv. Uvedl, že dobrá víra je z hlediska posouzení daňově účinných nákladů podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů irelevantní. K námitce, že se žalovaný nevypořádal s absolutní neplatností kupních smluv, uvedl, že žalovaný sice v napadených rozhodnutích nesprávně uvádí, že není oprávněn si učinit sám úsudek o absolutní neplatnosti daných úkonů (t. j. o předběžné otázce), nicméně význam předběžné otázky pro své rozhodnutí hodnotí se závěrem, že deklarace neplatnosti smluv může mít dopad na základ daně pouze v případě, kdy došlo k vrácení vzájemných plnění. Žalovaný tudíž řešení předběžné otázky nepominul, neboť hodnotil její dopad na základ daně žalobce, a proto zde namítaná vada řízení není. Krajský

soud dodal, že posouzení otázky platnosti tvrzených smluv by bylo namístě teprve v případě, kdy by žalobce unesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázaným výdajům, tj. jakou částku za zboží skutečně plnil. Teprve tehdy by bylo nutno zabývat se případnou neplatností právních úkonů z úřední povinnosti. Žalobce neprokázal, zda za zboží vůbec něčeho plnil, tudíž nelze ani dovozovat, na základě jakého právního úkonu mu bylo zboží dodáno. Krajský soud konečně odmítl i názor žalobce, že správce daně pochybil, pokud doměřil daň na základě dokazování. Uvedl, že daň bylo možno doměřit na základě dokazování podle ustanovení § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu, neboť byla prokázána existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost a správnost toliko několika daňových dokladů vystavených neznámým subjektem. Nešlo tedy o nemožnost použití účetnictví jako celku. V takovém případě nebyly splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek podle ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu.

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

Ke skutkovému stavu stěžovatel uvádí že odebíral sportovní zboží od subjektu, který se vydával za obchodního zástupce společnosti S. F. LAUBR-SPORT, s. r. o. Jelikož stěžovatel věděl o existenci této společnosti, neměl důvodu pochybovat o pravdivosti tvrzení o obchodním zastoupení. Veškeré zboží, které od domnělého obchodního zástupce obdržel, řádně zaplatil, evidoval ve skladových zásobách a prodal svým odběratelům; veškeré zisky z těchto prodejů také řádně zdanil. Co se týče napadeného rozsudku, nesouhlasí stěžovatel s právními závěry krajského soudu a setrvává na svých žalobních bodech. Ke každé stížní námitce stěžovatel na podporu svých tvrzení uvádí výčet listinných důkazů, které jsou obsaženy ve správním nebo v soudním spise, popřípadě odkazuje na judikaturu.

Stěžovatel dále namítá nezákonnost postupu správce daně co do obsahu vyžadovaného břemene tvrzení a břemene důkazního. Pochybení správce daně spatřuje v tom, že i po zjištění, že společnost S. F. LAUBR-SPORT, s. r. o. nebyla dodavatelem zboží, požadoval po stěžovateli prokázání skutečnosti, že předmětné zboží skutečně nabyl od jmenované společnosti. Na tom trval, i když jej stěžovatel sám upozornil, že se stal pravděpodobně obětí podvodu. Co se týče břemene důkazního, správcem daně byl stěžovatel činěn odpovědným za nemožnost předložení listinných důkazů, přestože tato situace nastala nezávisle na vůli stěžovatele. Správce daně tak účelově konstruoval důkazní břemeno do povinnosti prokázat, že stěžovatel nabyl zboží od společnosti S. F. LAUBR-SPORT, s. r. o. a že jí za zboží zaplatil. Takový postup je v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel má za to, že ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze toho, co sám tvrdí (odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod číslem 130/1996 Sb., a na rozsudek Nejvyššího správního soudu, publikovaný pod číslem 718/2005 Sb. NSS). Byl-li stěžovatel uveden třetí osobou v omyl ohledně toho, kdo je dodavatelem zboží a vyšlo-li v průběhu daňového řízení najevo, že osoba označená za dodavatele ve skutečnosti dodavatelem nebyla, neměl správce daně vyžadovat prokázání toho, že zboží bylo nabyto od předmětného dodavatele, jelikož

k tomu již ani nesměřovalo tvrzení stěžovatele. Správce daně postupoval nezákonně, neboť požadoval předložení neexistujících důkazů, tj. požadoval plnění nemožné, a přesto s tím spojil neunesení důkazního břemene. Na tomto místě poukazuje stěžovatel na nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, z něhož se podává, že pokud byla skutečným dodavatelem osoba jiná, než ta, která byla uvedena na daňových dokladech, musí být daňovému subjektu dána možnost prokázat skutečné výdaje jinými prostředky. V uvedeném nálezu se dle stěžovatele jedná o téměř identický případ. Stěžovatel cituje pasáže z uvedeného nálezu a s vyslovenými právními závěry se zcela ztotožňuje; naopak nesouhlasí s tím, jak se s uvedeným nálezem vypořádal krajský soud. Současně podotýká, že žádný právní předpis explicitně neukládá daňovému subjektu povinnost zjišťovat, ověřovat a prokázat, že subjekt, od kterého zboží nakoupil, je skutečně tím, kdo je jako prodávající uveden v daňovém dokladu. Odkazuje přitom na zásadu zákonnosti vymezenou v čl. 2, odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

Dále stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, dle kterého lze z výzev správce daně k prokázání uskutečnění výdajů, ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a doložení daňových dokladů od dodavatele S. F. LAUBR-SPORT, s. r. o., dovodit, že směřovaly k prokázání toho, že žalobce výdaje skutečně vynaložil. Stěžovatel odmítá, aby krajský soud presumoval vnitřní záměry a pohnutky správce daně, které mu nemohou být známy a které jsou navíc v přímém rozporu s písemnými důkazy, z nichž je jasné, k čemu a za jakým účelem byl stěžovatel vyzýván. Následně cituje odstavec z odůvodnění napadeného rozsudku (str. 7 rozsudku, poslední odstavec), k němuž uvádí, že krajský soud nešetřil smysl žalobního bodu; závěr krajského soudu vyvrací tvrzení, které stěžovatel v žalobě neužil a navíc ani nemá oporu v zákoně.

Jako další důvod kasační stížnosti stěžovatel namítá nezákonnost postupu správce daně, pokud stanovil daňovou povinnost na základě dokazování. Daňové orgány se vždy pouze omezily na konstatování, že daňová povinnost byla stanovena dokazováním, aniž však tento postup řádně odůvodnily. Stěžovatel je naopak přesvědčen, že daňová povinnost v jeho případě měla být stanovena některým z náhradních způsobů. V této souvislosti poukazuje na svůj přípis ze dne 4. 10. 2004, zaslaný správci daně, jímž žádal o sdělení jistých skutečností, zejména toho, proč byly z daňově uznatelných nákladů a nároku na odpočet vyloučeny veškeré náklady na pořízení zboží a přitom výše tržeb zůstala beze změny. Stěžovatel následně cituje z písemné odpovědi správce daně ze dne 7. 11. 2005 a poukazuje na rozpory v tvrzeních daňových orgánů. Ty, dle jeho názoru, na jedné straně tvrdí, že stěžovatel vedl účetnictví v souladu se zákonem a že bylo možno spolehlivě stanovit daňovou povinnost dokazováním, na druhé straně však neuznávají jakékoliv výdaje, ačkoli je o nich řádně účtováno, s odůvodněním, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Tento postup považuje stěžovatel za účelový, neboť bezdůvodně rozdílně přistupuje k jeho příjmům a výdajům; jde o postup v rozporu se zákonem. Stěžovatel poukazuje na to, že i přes závěry daňových orgánů, že neunesl břemeno důkazní co do výzev správce daně, bylo přesto možno stanovit daň dokazováním; s tímto postupem se ovšem daňové orgány ve svých rozhodnutích nijak nevypořádaly a nezdůvodnily jej. Tím porušily ustanovení § 31 odst. 8 písm. b) daňového řádu, dle kterého správce daně prokazuje existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky nebo fikce.

Takový postup daňových orgánů stěžovatel odmítá a podotýká, že jej daňové orgány nijak nedoložily, a proto jsou jejich rozhodnutí nezákonná a nepřezkoumatelná. Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, jak se s obsahově stejným žalobním bodem vypořádal krajský soud. V této souvislosti odmítá i názor, že byla-li daň stanovena dokazováním, nelze stanovit výdaje v přiměřené výši nebo přihlédnout k ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu. Správce daně v tomto ohledu porušil obecnou povinnost vyplývající z ustanovení § 31 odst. 2 a § 2 odst. 2 daňového řádu. Pokud daňovými orgány nebyly zohledněny výdaje stěžovatele, došlo ke zkrácení jeho práv a krajský soud pochybil, pokud tento postup akceptoval.

Na dalším místě stěžovatel rozporuje samotný názor daňových orgánů (potažmo krajského soudu), že neunesl své důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Trvá na tom, že navrhoval více důkazních prostředků k prokázání toho, že zboží existovalo a že bylo zaplaceno. K tomu navrhl následující důkazní prostředky: vlastní účetnictví (zejména peněžní deník), čestná prohlášení svědků i své vlastní, svědecké výpovědi pánů S., K. a K., přehled výběrů hotovosti z banky (kterými bylo za zboží placeno), jakož i jiné důkazy. Faktury a doklady potvrzující zaplacení zboží stěžovatel nepředložil, neboť v průběhu daňového řízení přišel o možnost s nimi nakládat. Tyto doklady měl nicméně k dispozici v originále pracovník správce daně, a to již při zahájení daňové kontroly; přestože správce daně mohl originály dokladů okamžitě zajistit, neučinil tak. Až následně vyzval stěžovatele, nechť doklady předloží, ty však byly stěžovateli po cestě ke správci daně odcizeny, o čemž okamžitě spravil Policii České republiky i správce daně. Požadované originály dokladů tak již nemohl předložit. I přes tyto skutečnosti daňové orgány dovodily, že nesplnil svou důkazní povinnost, aniž však přihlédly k daným okolnostem, dalším důkazním návrhům a provedeným důkazům. Stěžovatel je přesvědčen, že je mu přičítána k tíži skutečnost, ke které došlo v důsledku nestandardního postupu správce daně; ten měl doklady zajistit na místě, kde je měl k dispozici a nikoli vyzývat stěžovatele k součinnosti, která přesahuje jeho zákonné povinnosti. Správce daně postupoval v rozporu se zákonem, požadoval-li, aby stěžovatel doklady dovezl do jeho sídla; na tomto místě se stěžovatel opět odvolává na zásadu zákonnosti dle čl. 2 odst. 2 Listiny. Co se týče tohoto žalobního bodu, zůstal krajský soud, dle jeho názoru, argumentačně strohý, zejména se nevyjádřil k rozporům ohledně skutkového stavu, k tvrzením správce daně a důkazním návrhům stěžovatele. Proto má stěžovatel za to, že je naplněn i kasační důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., spočívající v nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu.

Za nesprávné považuje stěžovatel i závěry krajského soudu vyslovené v souvislosti s posouzením námitky neplatnosti úkonů, respektive předběžné otázky. Daňové orgány se s touto námitkou ve svých rozhodnutích vypořádaly nedostatečně, a to jak s neplatností úkonů, kterými stěžovatel zboží nabýval, tak i úkonů, kterými toto zboží dále zcizoval. Žalovaný uvedl, že není oprávněn si podle ustanovení § 28 daňového řádu učinit v rámci předběžné otázky úsudek o tom, zda jsou právní úkony neplatné a plnění z nich budou eventuálně vrácena. Citované ustanovení však interpretoval v rozporu se zákonem. V této souvislosti stěžovatel cituje z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17. 3. 2005, sp. zn. 31 Ca 165/2004, s jehož právními závěry se plně ztotožňuje a ze kterého se podává, že posouzení absolutní neplatnosti smlouvy, která má daňový dopad, je

předběžnou otázkou ve smyslu ustanovení § 28 daňového řádu a správce daně nemůže posouzení takové otázky pominout. S ohledem na citované závěry rozsudku nesouhlasí stěžovatel ani s právním názorem vysloveným krajským soudem ohledně této námitky, zejména pokud dovodil, že z napadených rozhodnutích vyplývá, že žalovaný předběžnou otázku řešil. I zde stěžovatel shledává stížní důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Dále stěžovatel namítá nesprávné právní posouzení námitky spočívající v nepřihlédnutí k jeho dobré víře. Nesouhlasí s tím, že v daňovém řízení je dobrá víra bezpředmětná a uvádí, že daňový řád sice neobsahuje explicitní ochranu dobré víry, nicméně i Nejvyšší správní soud v rozsudku rozšířeného senátu publikovaném pod č. 735/2006 Sb. NSS, vyslovil názor, že daňové řízení je svou povahou zvláštním druhem správního řízení. Stěžovatel z toho dovozuje, že tyto teoreticko-právní závěry nemůže zvrátit ani ustanovení § 99 daňového řádu, a proto je i správce daně povinen řídit se obecnými právními zásadami správního procesu, přičemž jednou z nich je zásada šetření práv nabytých v dobré víře. Žalovaný měl tudíž k dobré víře přihlédnout.

Závěrem stěžovatel namítá vadu řízení před krajským soudem, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci. Uvedl, že jeho právnímu zástupci bylo doručeno usnesení s výzvou podle ustanovení § 51 s. ř. s., na kterou zástupce reagoval písemným přípisem soudu, jehož obsahem bylo vyjádření nesouhlasu s rozhodnutím věci bez nařízení jednání. Přípis byl zaslán standardně doporučenou zásilkou prostřednictvím poštovní přepravy. Krajský soud však přesto rozhodl bez nařízení jednání, přičemž zmiňovaný přípis ani není obsahem soudního spisu. Důvody, proč přípis nebyl zařazen do soudního spisu, nejsou stěžovateli známy. Jako důkaz stěžovatel výslovně uvádí kopii přípisu, včetně potvrzení o jeho podání k poštovní přepravě. Tento důkaz však nebyl ke kasační stížnosti přiložen.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti plně odkázal na obsah napadených rozhodnutí a vyjádření k žalobě.

Před předložením věci k zdejšímu soudu krajský soud přípisem ze dne 12. 2. 2008, č. j. 22 Ca 5/2007 – 103, vyzval právního zástupce stěžovatele, nechť ve lhůtě 7 dnů doloží shora uvedený přípis stěžovatele, včetně potvrzení o jeho podání k poštovní přepravě, neboť uvedené listiny, zmiňované v kasační stížnosti, k ní nebyly připojeny. Přípis soudu byl zástupci stěžovatele doručen dne 1. 4. 2008, ten však na něj nereagoval a požadované listiny nedoložil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek nejprve v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v nich 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.

Z povahy věci se Nejvyšší správní soud zabýval nejprve námitkou zpochybňující postup krajského soudu, který ve věci rozhodl bez nařízení jednání. Pokud by totiž bylo zjištěno, že stěžovateli nebylo umožněno hájit svá práva u nařízeného soudního jednání, ač

se tohoto práva vůči soudu nevzdal, jednalo by se o těžkou procesní vadu, která by nepochybně měla vliv na zákonnost přezkoumávaného rozsudku (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.12. 2005, č. j. 1 Azs 76/2005 -77, publikovaný pod č. 859/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 As 49/2008 – 62, dostupný na www.nssoud.cz). Z obsahu předloženého spisu krajského soudu je však zřejmé, že ten postupoval zcela standardním způsobem. Ještě před tím, než se věcí začal zabývat meritorně, vyzval obě procesní strany ke sdělení, zda souhlasí s tím, aby ve věci bylo rozhodnuto za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. (č. l. 34); právní zástupce stěžovatele tuto výzvu obdržel dne 28. 2. 2007, což vyplývá z přiložené doručenky. Ve spisu (který je řádně žurnalizován) není odpověď na tuto výzvu založena a nic tedy nesvědčí ve prospěch tvrzení stěžovatele. Ten se v kasační stížnosti ostatně omezil jen na ničím nepodložené tvrzení, přičemž na výzvu krajského soudu k doložení svých tvrzení (učiněnou v rámci postupu ve smyslu ustanovení § 108 odst. 1 s. ř. s.) nikterak nereagoval. Lze tedy k této dílčí kasační námitce konstatovat, že není důvodná.

Pokud jde dále o kasační námitky vztahující se již ke způsobu vyhodnocení žalobních námitek krajským soudem, Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tvrzením stěžovatele o nesprávných závěrech krajského soudu, týkajících se posouzení předběžné otázky. Zde je nutno uvést, že Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje s názorem stěžovatele, že otázka (absolutní) neplatnosti právního úkonu (tedy i smlouvy) může být daňovými orgány posouzena jako předběžná otázka, ve smyslu ustanovení § 28 daňového řádu. Tento názor vyslovil nicméně ve svém rozsudku i krajský soud a jde o názor souladný i s ustálenou judikaturou (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 10. 2006, č. j. 1 Afs 46/2006 – 80, publikovaný pod č. 1114/2007 Sb. NSS). Krajský soud ovšem dále konstatoval (a Nejvyšší správní soud se s ním ztotožňuje), že v posuzovaném případě nebyla otázka (ne)platnosti jednotlivých smluv, na jejichž základě stěžovatel od neztotožněného dodavatele pořizoval zboží, předmětem právního hodnocení. Daňové orgány ani krajský soud nezpochybňovaly, že stěžovatel deklarované zboží skutečně od třetího subjektu pořídil; nepodařilo se však prokázat *kdo* byl ve skutečnosti dodavatelem zboží, *kdy* bylo toto zboží stěžovateli dodáno a *jakou částku* na to stěžovatel vynaložil. Krajský soud tedy zcela správně uvedl, že otázka platnosti právních úkonů (smluv) by měla význam až za situace, kdy by bylo najisto postaveno, na základě kterého konkrétního právního úkonu k jednotlivým plněním došlo. V rámci této kasační námitky je nutno odmítnout též tvrzení stěžovatele o nepřezkoumatelnosti odůvodnění napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tím, že se krajský soud k předmětné žalobní námitce dostatečně nevyjádřil; tvrzení stěžovatele zcela jasně vyvrací odůvodnění rozsudku, konkrétně odstavec třetí na straně 8. Krajský soud zde srozumitelně vyslovil názor, že i když žalovaný nesprávně vycházel z předpokladu, že není oprávněn posuzovat platnost jednotlivých smluv coby předběžnou otázku, pro posouzení daňové uznatelnosti stěžovatelem deklarovaných výdajů není tato otázka rozhodující. Z tohoto důvodu tedy považuje Nejvyšší správní soud odůvodnění napadeného rozsudku za srozumitelné a přezkoumatelné.

Stěžovatel dále nesouhlasí se způsobem, jakým se krajský soud vypořádal s otázkou role *dobré víry* daňového subjektu při jeho podnikatelských aktivitách. Stěžovateli lze přisvědčit v názoru, že daňové řízení je jen jedním z druhů správního řízení a musí se

v něm tedy uplatňovat stejné principy, jaké jsou deklarovány v obecném předpise upravujícím správní řízení, tedy v zákoně č. 500/2004 Sb., správní řád, konkrétně v jeho části první, hlavě druhé. V tomto smyslu se ostatně v minulosti vyjádřil i zdejší soud, a to v rozsudku ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 – 83, publikovaném pod č. 1440/2008 Sb. NSS. Pokud jde o samotnou *ochranu dobré víry* adresátů veřejné správy, ta je ve správním řádu vskutku deklarována, a to konkrétně v § 2 odst. 3; stěžovatel se nicméně tohoto ustanovení výslovně nedovolává. Citované ustanovení ovšem vyžaduje ochranu *práv nabytých v dobré víře*; o jaká *nabytá* práva se má v případě daňového řízení vedeného se stěžovatelem jednat, však stěžovatel neuvádí a ani zdejšímu soudu není zřejmé, o jaká práva (v rovině veřejnoprávní) by mělo jít. I tuto kasační námitku je tedy nutno odmítnout pro nedůvodnost.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále nepopírá, že se v rámci dokazování ocitl ve stavu důkazní nouze, nesouhlasí však s názory krajského soudu týkajícími se její příčiny a zejména pak důsledků s ní spojených. Na tomto místě se Nejvyšší správní soud vyjádří toliko k prvnímu spornému bodu (příčiny vzniku důkazní nouze), neboť další argumentace stěžovatele bude vypořádána v rámci dalších kasačních bodů. Předně je třeba uvést, že tvrzení stěžovatele, dle kterého se krajský soud k tomuto aspektu věci dostatečně nevyjádřil, neobstojí; jeho argumentaci uvedenou v odstavci druhém na straně 8 rozsudku považuje zdejší soud za zcela dostatečnou. Pokud jde o samotné posouzení, zda měli pracovníci správce daně účetnictví a daňové doklady stěžovatele verifikovat přímo při prvním ústním jednání na místě samém (v provozovně stěžovatele), popřípadě zda je měli od stěžovatele převzít a vlastními prostředky odvést do svého sídla, zde považuje Nejvyšší správní soud za nutné uvést, že postup správce daně byl v tomto směru zcela standardní a odpovídá běžné úřední činnosti. Po právní stránce je důležité, že postup, kterého se stěžovatel dovolává, daňový řád nepředpokládá; naopak daňovým subjektům ukládá emisní povinnost [srov. § 16 odst. 2 písm. c), e), g) daňového řádu] a to v neopomenutelném kontextu povinnosti daňového subjektu postupovat v součinnosti s daňovými orgány (§ 2 odst. 2 daňového řádu). Bez významu není též zjištění, že se stěžovatel proti požadavku na doručení daňových dokladů do sídla správce daně, vznesenému v protokolu o ústním jednání, nikterak neohradil. K legitimitě požadavku na dodání účetnictví a potřebných podkladů daňovým subjektem správci daně se již Nejvyšší správní soud v minulosti taktéž vyjádřil, a to v rozsudku ze dne 27. 3. 2006, č. j. 1 Afs 11/2004 – 190, publikovaném pod č. 891/2006 Sb. NSS. V něm, mimo jiné uvedl, že *„z povinnosti daňového subjektu zajistit vhodné místo a podmínky pro provedení daňové kontroly [§ 16 odst. 2 písm.b) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků] nelze dovodit, že správce daně je také povinen na takovém místě daňovou kontrolu provádět. Při své úvaze bere správce daně v potaz např. rozsah kontrolovaných písemností, časovou náročnost kontroly, dostupnost místa pro jeho pracovníky nebo jejich vytížení dalšími úkoly"*. Argumentuje-li stěžovatel tím, že mu nelze klást k tíži fakt, že při přepravě daňových dokladů do sídla správce daně došlo k jejich odcizení, i zde je třeba jeho argumentaci odmítnout. Nejvyšší správní soud se totiž již dříve (v rozsudku ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 – 68, publikovaném pod č. 327/2004 Sb. NSS) vyslovil tak, že *„nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností ve smyslu § 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je třeba posuzovat z hlediska objektivního a okolnost, zda toto nesplnění daňový subjekt zavinil, je okolností nevýznamnou; ani skutečnost, že účetnictví bylo odcizeno či*

*zničeno, nezbavuje daňový subjekt povinnost k výzvě správce daně prokázat všechny skutečnosti, které je povinen v daňovém prohlášení uvést*".

Za důvodnou nelze považovat ani námitku stěžovatele polemizující se závěry krajského soudu v otázce důsledků nesprávně formulované výzvy správce daně k odstranění pochybností. Vzhledem k tomu, že stěžovatel v žalobě ani kasační stížnosti nekonkretizoval, kterou výzvu má konkrétně na mysli, lze se jen domnívat, že je poukazováno na protokol z ústního jednání ze dne 3. 9. 2004, č. j. 162061/04/384933/6712 (č. l. 33 daňového spisu). Nelze popřít, že zde byl stěžovatel skutečně vyzýván k doložení, že blíže specifikované zboží skutečně nabyl od společnosti S. F. LAUBR–SPORT, s. r. o., a to za situace, kdy vše již nasvědčovalo závěru, že jmenovaná společnost dodavatelem nebyla. Současně však nelze přehlédnout, že v tomto směru bylo ještě následně prováděno další dokazování (výslechy jednatelů tvrzeného dodavatele prostřednictvím dožádání) a za vyvrácený lze tento předpoklad považovat nejspíše až v kontextu sdělení stěžovatele ze dne 13. 12. 2004 (č. l. 28 daňového spisu), kde správci daně *implicite* sdělil, že zboží, které skutečně nabyl, zřejmě skutečně nepocházelo od společnosti uvedené na fakturách (S. F. LAUBR–SPORT, s. r. o.). Tomuto sdělení ostatně předcházelo ústní jednání (dne 2. 12. 2004, č. j. 220917/04/384933/6712 – č. l. 27 daňového spisu), kde již správce daně stěžovateli sdělil, že vychází z toho, že v rozsahu zpochybněných dodávek nebyla jejich dodavatelem jmenovaná společnost; současně byl stěžovatel upozorněn, že oprávněnost zaúčtování těchto dodávek není stále prokázána. Lze tedy souhlasit s krajským soudem, že výzva formulovaná ve smyslu tvrzení stěžovatele (tedy požadující doložení, že zboží bylo nakoupeno od společnosti S. F. LAUBR–SPORT, s. r. o.) vskutku nebyla formulována přiléhavě. Souhlasí nicméně s krajským soudem i v tom, že, s ohledem na kontext věci, nemohla na daňový subjekt (stěžovatele) působit natolik matoucím dojmem, aby to zasáhlo do jeho práva na spravedlivý proces. Nejvyšší správní soud považuje za zcela evidentní, že správce daně požadoval po stěžovateli prokázání zdroje, od něhož nabyl rozporované zboží, včetně doložení, jaké částky za toto zboží skutečně zaplatil. Stěžovateli bylo v tomto směru umožněno předkládat a navrhovat důkazní prostředky, čehož ostatně také využil. Tuto argumentaci stěžovatele lze tedy označit za spíše účelovou a lze tak uzavřít, že konstatované pochybení správce daně nemohlo mít samo o sobě vliv na zákonnost následně vydaného správního rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

Zbývající kasační argumentace stěžovatele vychází z jeho přesvědčení, že za situace, kdy není sporu o tom, že zboží, o jehož prodeji účtoval (jako o příjmech) skutečně existovalo, není myslitelné, aby byly zcela vyloučeny náklady na jeho pořízení. V rovině účetní považuje stěžovatel za vyloučené, aby v případě konkrétního zboží byla část účetnictví vykazující jeho prodej uznána jako správná, zatímco účtování o pořízení tohoto zboží bylo označeno za nepoužitelné; to celé za situace, kdy je výsledná daňová povinnost stanovována bez použití daňových pomůcek.

Stěžovateli lze nepochybně přisvědčit v tom, že daňové orgány, potažmo krajský soud, nikterak nezpochybnily, že stěžovatel v posuzovaných zdaňovacích obdobích skutečně určitým zbožím disponoval, přičemž toto zboží následně odprodal a tyto prodeje řádně zaúčtoval. Současně však nelze přehlédnout, že původ tohoto zboží a konkrétní

náklady spojené s jeho pořízením, tak jak byly stěžovatelem deklarovány v jeho účetnictví, byly v daňovém řízení zcela nesporným způsobem vyvráceny (otázka původu zboží) či zpochybněny (otázka výdajů na jeho pořízení). Stěžovatel tedy svým účetnictvím (tzn. standardním způsobem) prokázal toliko příjmy spojené s prodejem zmiňovaného zboží, nikoli však výdaje na jeho pořízení. Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že za situace, kdy nebyl schopen výdajovou stránku rozporovaných obchodních případů doložit svým účetnictvím, muselo mu být umožněno doložit jím tvrzené skutečnosti jiným způsobem, tedy cestou důkazního řízení. Nutnost takového postupu však daňové orgány i krajský soud nikterak nezpochybnily. Nejvyšší správní soud považuje za zcela zřejmé, že v daňovém řízení bylo stěžovateli umožněno navrhovat důkazní prostředky; v intencích jeho návrhů (ale i z vlastní iniciativy správce daně) bylo provedeno poměrně obsáhlé dokazování (zejména výslechy svědků). Daňové orgány tak nikterak nevykročily z požadavků vyslovených Ústavním soudem v jeho nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 (dostupného z http://nalus.usoud.cz), jehož se stěžovatel dovolává. Ústavní soud v tomto nálezu vyslovil, že *„[p]ři výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy. I za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech, je ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb. nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky. Opačným postupem správce daně i soudů, kterým nebyla respektována práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, došlo k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod a v konečném důsledku by mohlo dojít i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod*“. Nejvyšší správní soud považuje postup daňových orgánů (jak byl popsán výše) za zcela konformní s citovaným právním názorem; stěžovatel, s výjimkou obsahu výzev správce daně, o nichž však již bylo pojednáno výše, neuvádí, v čem konkrétně mu nebylo umožněno prokázat jeho tvrzení cestou dokazování. Na tomto místě je vhodné též poznamenat, že krajský soud při právním hodnocení věci správně poukázal i na judikaturu zdejšího soudu, konkrétně pak na rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73 (in www.nssoud.cz). V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud (zcela v souladu s výše citovaným názorem Ústavního soudu) uvedl, že *„[i] v situaci, kdy správce daně vyvrátí tvrzení daňového subjektu ohledně osoby dodavatele prací uvedeného na účetním dokladu (faktuře), je povinen zabývat se uplatněnými návrhy daňového subjektu na doplnění dokazování, jimiž prokazuje uskutečnění tohoto výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Daňově uznatelnými však budou tyto výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů*“. Stěžovatel nepopírá, že se v rámci daňové kontroly skutečně nepodařilo identifikovat subjekt, od kterého mělo být předmětné zboží pořízeno a že též neprokázal skutečné vynaložení prostředků za jeho nákup. Nic na tom nemění ani oprávněnost jeho tvrzení, že mu zákon neukládá 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 si identitu svého obchodního partnera, nese tím však zvýšené riziko při případném dokazování, týkajícím se obchodních případů uzavřených s takovým subjektem, v rámci daňového řízení.

Za popsaného stavu stěžovatel zcela logicky navozuje otázku možnosti stanovení své daňové povinnosti náhradním způsobem, konkrétně použitím daňových pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu). I touto možností se krajský soud v odůvodnění svého rozsudku zabýval a zcela po právu ji odmítl. Nejvyšší správní soud souhlasí s jeho názorem, že účetnictví stěžovatele vztahující se k posuzovaným zdaňovacím obdobím netrpí natolik závažnými deficity, aby je nebylo možno použít pro potřeby dokazování. Ve smyslu konstantní judikatury (například rozsudky zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71 a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, dostupné z www.nssoud.cz) lze na daňové pomůcky přejít pouze za situace, kdy je za nevěrohodné či neprůkazné možno označit *podstatnou část* účetnictví daňového subjektu. O takový případ se v posuzované věci nejedná, neboť ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně měl k dispozici účetní knihy stěžovatele, u nichž byla průkaznost vyvrácena toliko na výdajové stránce, a to v rozsahu, který v žádném zdaňovacím období nepřekročil 30 % účtovaných výdajů. K dispozici neměl pouze účetní doklady vztahující se k těmto výdajům (faktury, výdajové pokladní doklady a doklady o zaplacení v hotovosti), které stěžovatel, v důsledku jejich ztráty, nepředložil. Je tedy zřejmé, že účetnictví stěžovatele *jako celek* nelze pro potřeby dokazování odmítnout a nebyly proto splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky, ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu.

Správce daně tedy v rámci daňové kontroly vyvrátil tvrzení stěžovatele týkající se dodavatele jeho zboží a zpochybnil hodnověrnost částek uváděných za jeho nákup i samotný fakt, že tyto částky byly vůbec vyplaceny. Zároveň stěžovatele tížilo důkazní břemeno tyto vyvrácené či zpochybněné skutečnosti dokázat (§ 31 odst. 9 daňového řádu); i přes prokazatelnou součinnost správce daně (§ 2 odst. 2 daňového řádu) se mu to však nepodařilo. Současně pak nebyly splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití daňových pomůcek. Za této situace lze tedy závěr žalovaného (aprobovaný krajským soudem) o daňové uznatelnosti příjmů za prodej posuzovaného zboží a neuznatelnosti výdajů za jeho pořízení, považovat za správný.

K uvedenému je třeba dále uvést, že i za situace, kdy by snad hodnota dodaného zboží byla stanovena (např. cestou dokazování, za použití znaleckého posudku), vedlo by to pouze k určení hodnoty výdajů, které mohl stěžovatel na jeho pořízení vydat; v žádném případě by tím však nebylo prokázáno, že tyto částky stěžovatel skutečně vynaložil.

V rámci nyní vypořádané skupiny kasačních námitek je nutné se vypořádat ještě se zbývajícími dílčími námitkami. Jde především o tvrzení, že v daňovém řízení byl stěžovatel veden k prokázání skutečností, překračujících jeho důkazní břemeno. Namítá, že byl činěn odpovědným za nemožnost předložení listin (daňových dokladů), prokazujících přijetí zboží od společnosti S. F. LAUBR–SPORT, s. r. o., a jeho zaplacení, a že na tomto požadavku setrvával správce daně i poté, co bylo již zřejmé, že se stěžovatel stal obětí podvodu. O podstatné části této argumentace bylo již pojednáno výše, přesto je vhodné uvést, že i v rovině obecné jde o tvrzení neudržitelná. Stěžovatel byl totiž nejprve vyzýván, aby předložil důkazní prostředky osvědčující výdajovou stránku obchodních případů *jichž byl přímo účasten* (alespoň dle svých tvrzení), a to ve vztahu ke konkrétnímu dodavateli, později (i přes problematickou výzvu ze dne 3. 9. 2004) po něm bylo žádáno

doložení téhož, ale již bez nutné návaznosti na původně tvrzený dodavatelský subjekt. Nejednalo se tedy o případy, které judikatura (například již zmiňovaný rozsudek zdejšího soudu č. j. 5 Afs 129/2006 - 142) označuje za případy nepřípustně extenzivního výkladu důkazního břemene daňového subjektu, jakými jsou požadavek na prokázání skutečností souvisejících s obchodními případy, jichž se daňový subjekt neúčastnil, nekontaktnost smluvních partnerů apod.

Nedůvodná je konečně i druhá dílčí námitka, dovolávající se přiměřené aplikace ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu. Již ze samotné dikce citovaného ustanovení, dle kterého *stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny,* je zřejmé, že jeho použití je imanentně svázáno s vyměřením daně za použití daňových pomůcek. Tak ostatně k citovanému ustanovení fakticky přistupuje i judikatura zdejšího soudu (například rozsudky ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Afs 2/2003 - 69 a ze dne 17. 7. 2008, č. j. 9 Afs 14/2008 - 81, dostupné z www.nssoud.cz), byť tento závěr v ní explicitně vyjádřen není (lze mít důvodně zato, že je tomu tak z důvodu jeho nepochybné interpretace). Je evidentní, že stěžovatel se i touto cestou snaží jen dosáhnout toho, aby byl nějakým způsobem zohledněn fakt, že zboží reálně existovalo a pokud je prodal, musel je i nějakým způsobem nabýt (s čímž by měly být spojeny náklady). Aplikace ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu je však v případě daně stanovené dokazováním pojmově vyloučena.

Bez ohledu na konstatovanou nedůvodnost kasačních námitek se Nejvyšší správní soud zákonností napadeného rozsudku krajského soudu zabýval i *ex officio*, z důvodů uvedených v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je totiž *Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.*

Shora uvedené důvody, pro které může být v řízení o kasační stížnosti překročena dispoziční zásada (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.), mají povahu vážných procesních deficitů v řízení před krajskými soudy, které svou intenzitou atakují ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. Z ustálené judikatury Ústavního soudu zcela zřetelně plyne též další, specifický důvod pro tento postup, a sice nezohlednění prekluze práva uložit účastníku správního řízení nějakou povinnost, byť by nebyla v řízení před správními soudy namítána. Například v nálezu ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07 Ústavní soud uvedl, že *„[p]okud soud nepřihlédl ex offo k prekluzi práva správce daně dodatečně vyměřit daň (§ 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), porušil tím právo na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.“* Obdobně se z nálezu ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07 podává, že *„[k] prekluzi subjektivního veřejného práva státu na vyměření či doměření daně podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dochází marným uplynutím tam uvedené lhůty. Následkem je zánik subjektivního práva, přičemž k tomuto následku se přihlíží z úřední povinnosti. To platí pro jakýkoliv orgán veřejné moci, tedy rovněž v řízení soudním. Nebrání tomu ani přezkumná povaha řízení, ani dispoziční zásada. Vázanost soudního přezkumu*

*na žalobní body podle § 75 odst. 2 s. ř. s. je zásadně správná, avšak nelze ji absolutizovat.*" Oba nálezy jsou dostupné z http://nalus.usoud.cz). Na tuto judikaturu Ústavního soudu navazuje

i rozhodovací praxe zdejšího soudu – viz například rozsudek ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 33/2009 - 124, in www.nssoud.cz).

Vycházejíc z těchto požadavků vyslovených Ústavním soudem, zabýval se Nejvyšší správní soud v dané věci i tím, zda právo správce daně dodatečně stěžovateli stanovit daň ještě před jeho pravomocným doměřením neprekludovalo; dospěl přitom k názoru, že částečně se tak skutečně stalo.

Prekluze práva daň vyměřit nebo doměřit je upravena v ustanovení § 47 daňového řádu. Vyplývá z něj, že *pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období* (odstavec první); pokud však byl *před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat* (odstavec druhý).

V posuzovaném případě je zřejmé, že lhůta pro dodatečné doměření daně za zdaňovací období roku 2000 počala běžet dne 1. 1. 2001 a její poslední den tak připadl na 31. 12. 2003 (k určení počátku běhu lhůty srov. nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 - 108, in www.nssoud.cz). V této lhůtě tedy musela být daň *pravomocně* doměřena (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikované pod č. 1542/2008 Sb. NSS), případně by musel být vůči daňovému subjektu (stěžovateli) učiněn úkon, který by běh lhůty přetrhl (tedy například zahájena daňová kontrola – viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, publikovaný pod č. 634/2005 Sb. NSS). Z obsahu předloženého správního spisu je však zřejmé, že k zahájení daňové kontroly u stěžovatele, pokud jde o shora zmiňované zdaňovací období, došlo až dne 18. 8. 2004, tedy až po marném uplynutí prekluzivní lhůty. Jestliže krajský soud k této skutečnosti (byť žalobou nenamítané) nepřihlédl, zatížil řízení vadou, která měla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

S ohledem na shora uvedené skutečnosti tedy Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než napadený rozsudek krajského soudu pro vadu řízení zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.), a to v rozsahu, ve kterém byl konstatovanou procesní vadou zatížen. Stejným způsobem ovšem nepostupoval ve zbývající části napadeného rozsudku, neboť té se procesní vada nedotkla a kasační stížnost nebyla shledána důvodnou (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bude rozhodnuto krajským soudem v novém rozhodnutí ve věci ( § 110 odst. 2, věta první s. ř. s.). Zde krajský soud přihlédne i k poměru úspěšnosti účastníků v řízení před Nejvyšším správním soudem.

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

V Brně dne 26. února 2010

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu