

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **M. J.**, zastoupeného Mgr. Narcisem Tomáškem, advokátem se sídlem Děčín, Masarykovo nám. 193/20, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem Brno, nám. Svobody 98/4, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 10. 2009, č. j. 29 Ca 160/2007 – 45,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 10. 2009, č. j. 29 Ca 160/2007 – 45, **se zrušuje** a věc **se vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 6. 2007, č. j. 9650/07-1102-701130 bylo dle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Žďáru nad Sázavou ze dne 18. 1. 2006, č. j. 4895/06/351911/3862, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), za zdaňovací období roku 2001, ve výši 586 632 Kč. Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou, která byla Krajským soudem v Brně zamítnuta.

Krajský soud, stejně jako daňové orgány, vycházel ze zjištění, že u žalobce byla dne 8. 4. 2005 zahájena daňová kontrola. V jejím rámci správce daně vyloučil z daňově uznatelných výdajů, ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, výdaje dle výdajových pokladních dokladů č. VD 2, VD 6, VD 33, VD 35, VD 41, VD 45, VD 50, VD

53, VD 58 a VD 69, ze dne 2. 4. 2001, v celkové výši 1 878 771 Kč. Ohledně všech výdajových dokladů dospěly daňové orgány k závěru, že žalobce v rámci daňové kontroly neprokázal (ani přes výzvy správce daně), že výdaje zaúčtované těmito výdajovými doklady v roce 2001 souvisely s jím vystavenými fakturami č. 20010052 až 20010073 a dostály tak nárokům dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Proto nelze tyto výdaje považovat za výdaje k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobce stíhá nejen břemeno tvrzení, ale taktéž břemeno důkazní ohledně jeho vlastních tvrzení (§ 31 odst. 9 daňového řádu).

S těmito závěry se krajský soud ztotožnil a na jejich podstatnou část v odůvodnění rozsudku odkázal. Mimo to konstatoval, že bylo povinností žalobce nezpochybnitelným a jasným způsobem prokázat (§ 31 odst. 9 daňového řádu), že výdaje jím uplatňované dostojí nárokům vyplývajícím z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud neshledal, že by hodnocení okolností účetních případů ze strany žalovaného odporovalo obsahu správního spisu; žalovaným použité úvahy nelze považovat za exces z hlediska hodnocení důkazů. Žalobci byl dán v rámci daňového řízení dostatečný prostor pro prokázání jeho tvrzení, měl i možnost účastnit se výslechu jím navržených svědků; tohoto práva využil pouze u výslechu svědka J. Správce daně i žalovaný vedli řízení v souladu s ustanovením § 2 daňového řádu a dostáli požadavkům kladeným ustanovením § 16 daňového řádu, pokud jde o provádění daňové kontroly.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel především namítá, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen daňový řád takovým způsobem, že to ovlivnilo zákonnost rozhodnutí a soud měl rozhodnutí správního orgánu zrušit. Namítá taktéž nepřezkoumatelnost a nesrozumitelnost rozhodnutí žalovaného.

K tomu stěžovatel uvádí, že veškerá zdanitelná plnění proběhla tak, jak tvrdil ve všech předchozích řízeních. Své důkazní břemeno unesl a ze strany žalovaného a správce daně došlo k dezinterpretaci, která vyústila v závěr, že neprokázal, že výdaje za nákup materiálu, zboží a služeb podle zmiňovaných výdajových dokladů ze dne 2. 4. 2001 byly vynaloženy v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Stěžovatel trvá na tom, že v tomto smyslu předložil dostatek důkazů, ty však ze strany správních orgánů byly považovány za nedostatečné a po stěžovateli bylo požadováno předložení dalších důkazů. Stěžovatel tedy další důkazy navrhoval, ale ani po provedených svědeckých výpovědích správce daně nedospěl k závěru, že by stěžovatel prokázal, že *nárok na odpočet daně* uplatnil oprávněně (zde se evidentně jedná o omyl v souvislosti se souběžným doměřením daně z přidané hodnoty - pozn. NSS). Stěžovatel se přitom dovolává závěrů vyslovených Ústavním soudem v nálezu ze dne 28. 9. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, tedy práva na provedení objektivního dokazování coby součásti práva na spravedlivý proces. Správce daně prováděl dokazování i z vlastního podnětu a mohl tak provést důkaz účetními doklady pana M. (který byl navrhován jako svědek existence spolupráce se stěžovatelem), nebo Ing. K. ze společnosti TPL, s. r. o. Proč nebyly důkazy těmito doklady provedeny není zřejmé;

svědci si jen těžko mohli pamatovat konkrétní údaje o zakázkách, které jim byly stěžovatelem fakturovány. K výdajovým dokladům č. VD 2 a VD 6 byly doloženy další důkazy (výlisky, výkresy), ty ale nebyly hodnoceny ve spojitosti s dalšími důkazy.

Stěžovatel je dále přesvědčen, že daňové orgány nehodnotily provedené důkazy v jejich vzájemných souvislostech, čímž došlo k porušení pravidel daňového řízení a ve svých důsledcích to vedlo k nesprávným skutkovým závěrům. Správce daně sice provedl výslech svědka J., avšak zkonstatoval, že není možné tuto výpověď ověřit z jeho účetnictví. Neexistence účetnictví pana J. však stěžovateli nemůže být k tíži. Stejně tak mu nemůže být kladeno za vinu, že se správci daně nepodařilo zajistit další svědeckou výpověď pana J., ačkoli již tou první výpovědí byla tvrzení stěžovatele potvrzena. Dle stěžovatele je s podivem, že daňové orgány požadují předložení účetnictví dodavatele (pana J.), ale již netrvají na tom, aby bylo předloženo účetnictví odběratele (pana M. za společnost Variant, s. r. o. a Ing. K. za společnost TPL, s. r. o.).

S ohledem na judikaturu Ústavního soudu se stěžovatel konečně dovolává porušení zásady přiměřenosti postupu správce daně při ověřování daňové povinnosti. Délka daňové kontroly a její rozsah neodpovídá, dle jeho názoru, zásadě proporcionality. V dalších konkrétních skutečnostech, které měly omezit právo na spravedlivý proces, odkazuje stěžovatel na obsah žaloby.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nadále trvá na tom, že se vypořádal se všemi důkazními prostředky a byl to právě stěžovatel, který ohledně svých tvrzení neunesl důkazní břemeno u výdajů, které vykázal jako výdaje dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně požadoval po stěžovateli pouze předložení dokladů a účetnictví a prokázání skutečností, které stěžovatel sám tvrdil. Není možné vinit daňové orgány z toho, že prokázání stěžovatelem tvrzených skutečností je pro něj spojeno s obtížemi. Stěžovateli byl v rámci daňové kontroly, a následně vedeného odvolacího řízení, poskytnut dostatečný časový prostor pro to, aby svá tvrzení doložil relevantními důkazními prostředky. Rozhodující je, že svou důkazní povinnost stěžovatel neunesl; na tento závěr nemohla a ani neměla vliv ta skutečnost, že další subjekt (dodavatel stěžovatele) nevedl účetnictví a nepodával daňová přiznání.

Z hlediska principů kasačního přezkumu ve správním soudnictví je třeba nejprve uvést, že se Nejvyšší správní soud zákonností napadeného rozhodnutí krajského soudu zabývá nejen v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.), ale jeho povinností je i *ex officio* posoudit, zda není naplněn též některý 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 případ zařaditelný do této množiny, 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 nejprve tím, zda právo správce daně dodatečně stěžovateli stanovit daň ještě před jeho pravomocným doměřením neprekludovalo, neboť krajský soud se k této otázce vůbec nevyjádřil; dospěl přitom k názoru, že se tak u zdaňovacího období roku 2001 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).

Z obsahu předloženého správního spisu bylo v dané věci zjištěno, že daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 byla u stěžovatele zahájena protokolem ze dne 16. 5. 2005, č. j. 55133/05/351931/9215 (šlo o rozšíření daňové kontroly za jiná zdaňovací období, zahájené již dne 8. 4. 2005) Výzvou ze dne 6. 6. 2005 byl stěžovatel vyzván k prokázání, že zaúčtované výdaje za nákup zboží, materiálu a služeb jsou výdaji ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K této výzvě doložil stěžovatel písemnosti blíže specifikované v protokole o ústním jednání ze dne 7. 7. 2005, č. j. 68349/05/351931/9215. Ve věci proběhlo několik jednání před správcem daně, např. dne 16. 8. 2005; dne 30. 8. 2005 byl stěžovatel opětovně vyzván k prokázání, že zaúčtované výdaje sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ústní jednání proběhlo dne 22. 9. 2005.

Dodatečný platební výměr byl vydán dne 18. 1. 2006 a rozhodnutí o odvolání nabylo právní moci dnem 29. 6. 2007.

Je zřejmé, že lhůta pro dodatečné doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 počala běžet dne 1. 1. 2002 a její poslední den tak připadl na 31. 12. 2004 (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 16. 5. 2005, tedy až po marném uplynutí prekluzivní lhůty. Žádný jiný úkon, který by zahájení daňové kontroly předcházel (a mohl se tak stát předmětem posuzování jeho účinků ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu) přitom zjištěn nebyl. 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.].

Vzhledem k tomu, že vše nasvědčuje závěru, že daň za předmětné zdaňovací období byla doměřena až po uplynutí zákonem stanovené prekluzivní lhůty, považuje Nejvyšší správní soud za nadbytečné, zabývat se jednotlivými kasačními námitkami. Za této situace by totiž bylo jakékoli doměření daně vyloučeno *per se* a i případná důvodnost některých námitek stěžovatele by byla jen dalším důvodem pro závěr o nezákonnosti rozhodnutí žalovaného.

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.).

V průběhu dalšího řízení vyzve krajský soud žalovaného ke sdělení jeho stanoviska k otázce daňové prekluze a k předložení (označení) případných důkazů, které by shora uvedené předpoklady vyvracely. Poté posoudí věc znovu, a to v intencích shora vysloveného právního závěru (110 odst. 3 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.).

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

V Brně dne 26. října 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu