

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **M-art kovo, spol. s r. o.,** se sídlem Hraniční 2255, České Budějovice, zastoupena JUDr. Tomášem Sokolem, advokátem, se sídlem Sokolská 60, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 7. 2011, č. j. 10 Af 30/2011 - 56,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně – společnost M-art kovo, spol. s r. o., domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 7. 2011, č. j. 10 Af 30/2011 - 56, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Českých Budějovicích (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 20. 7. 2011, č. j. 10 Af 30/2011 - 56, zamítl jako nedůvodnou žalobu společnosti M-art kovo, spol. s r. o., kterou se domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále též „finanční ředitelství“) ze dne 4. 3. 2011, č. j. 511/11-1200, jímž byla zamítnuta odvolání žalobkyně a současně potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 6. 2007, kterými jí byla za zdaňovací období roku 2002 dodatečně stanovena daň z příjmů

právnických osob ve výši 61 380 Kč (č. j. 183769/07/077910/2672), a za zdaňovací období roku 2003 dodatečně stanovena daň z příjmů právnických osob ve výši 221 960 Kč a současně zrušena daňová ztráta ve výši 874 677 Kč (č. j. 183774/07/077910/2672).

Krajský soud nejprve v napadeném rozsudku konstatoval průběh předchozího řízení, a to jak před správními orgány, tak i před soudem v téže věci. K žalobním bodům, které směřovaly proti procesnímu postupu správních orgánů v daňovém řízení, a konkrétně správním orgánům vytýkaly vadné dokazování a prekluzi práva doměřit daň žalobkyni, krajský soud podrobně rozvedl, proč považuje tyto žalobní body za nedůvodné. Zejména uvedl, že právo správních orgánů vyměřit žalobkyni daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“) za rok 2002 i 2003 prekludováno není. Daňová kontrola ze dne 3. 10. 2005 nebyla zahájena pouze formálně, ale fakticky. Při jejím zahájení byly od žalobkyně převzaty účetní podklady a v návaznosti na to byla dne 9. 1. 2006 vydána výzva k dokazování v návaznosti na doposud zjištěné skutečnosti. Jednalo se tak o úkony, které přetrhly běh zákonné prekluzivní lhůty k vyměření daně. Pokud jde o vytýkané procesní pochybení ohledně prováděného dokazování, jeho rozsahu a následného hodnocení důkazů, ani zde krajský soud neshledal vytýkaná pochybení opodstatněnými. Porušení procesních práv žalobkyně bylo vztahováno k v žalobě uvedeným 6 konkretizovaným obchodním případům, které žalobkyně dokládala účetními doklady, jež pak byly předmětem důkazního řízení. Správní orgány ale neshledaly, že by se skutečnosti udály tak jak bylo žalobkyní tvrzeno. Toto hodnocení důkazů má oporu v provedeném dokazování během daňové kontroly. Svědkové zodpovídali dotazy ke konkrétním obchodům a pokud na otázku nedokázali odpovědět, byla tato skutečnost zaznamenána v protokolu o výslechu svědka. V souzené věci byla žalobkyni daň stanovena dokazováním a nikoliv pomůckami. Žalobkyně ale neprokázala, že jednotlivé zaúčtované obchodní případy proběhly tak, jak bylo v předkládaných dokladech deklarováno. Nebylo proto třeba prokazovat nevěrohodnost, neúplnost, nesprávnost a neprůkaznost účetnictví. Naopak bylo na žalobkyni, aby v rámci svého důkazního břemene prokázala, že skutečně měla sporné výdaje a že tyto jsou výdajem daňovým. Jestliže žalobkyně své důkazní povinnosti podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) nedostála a nenabídla takové důkazy, které by podpořily údaje uvedené v předloženém účetnictví, nejde o situaci podřaditelnou ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) téhož zákona. Účetnictví žalobkyně jako celek, či jeho některé části zpochybňovány nebyly. Nelze zaměňovat povinnost přičítanou správci daně za povinnost žalobkyně prokázat v konkrétních případech, že se zaúčtovaný obchodní případ skutečně stal a že uplatněný náklad je nákladem daňovým. Zjištění, že se konkrétní případy neudály tak, jak bylo žalobkyní dokládáno účetními podklady má oporu ve výsledcích dokazování. Pro posouzení hodnocení důkazů je také podstatné, že žalobkyně v podaném odvolání vůbec nevznesla žádné hmotně-právní výhrady. Hodnocené důkazy také odpovídají tomu, co svědkové a zástupci žalobkyně uvedli. Je tak nutno konstatovat, že závěry daňové kontroly a hodnocení důkazů odpovídají tomu, co vyplynulo z jednotlivých důkazních prostředků a že tedy hodnocení důkazů odpovídá ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Nelze přisvědčit ani tvrzení, že by ve věci žalobkyně byla prováděna selekce důkazů, či že by nějaký důkaz byl opomenut. Žalovaný se vypořádal s uplatněnými odvolacími námitkami a své závěry i řádně odůvodnil. Nepřevzal prostě závěry správce daně, jak mylně dovozuje žalobkyně, ale u vyslovených závěrů rozvedl, proč je považuje za

správné. Pokud jde o hodnocení daňové uznatelnosti nákladu za hutní materiál od firmy ELO Morava, tak to bylo učiněno v souladu s požadavky ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen zákon o daních z příjmů). Je tomu tak především proto, že k tomuto obchodnímu případu nebyly žalobkyní v odvolání uplatněny žádné hmotně-právní výtky (výtky byly pouze procesního rázu). V této souvislosti je třeba zdůraznit, že povinnost prokázat realitu deklarovaného obchodního případu vázne apriori na daňovém subjektu. Uvedené platí tím spíše, pokud účetnictví deklarovaného obchodního partnera není k dispozici (pro jeho ztrátu). Takový důkaz pak nelze ani provést. Je třeba poukázat i na to, že dodavatel vyloučil, že by dopravu zboží jakkoliv zajišťoval. Pokud se současně do účetnictví žalobkyně nepromítly náklady na dopravu, třeba konstatovat, že argument o provedené dopravě svědčí tomu, že se dodání zboží neuskutečnilo, jak uváděla žalobkyně. Uvedené pak platí jak pro výdaj vztahující se k roku 2002, tak bezezbytku i pro druhý obchodní případ z ledna 2003, kdy mělo být zboží pořízené žalobkyní pro firmu ELO Morava zakoupeno také od společnosti LS - kovo s. r. o. (dále jen „dodavatel“), za které jednal tentýž jednatel. V tomto případě však svědek uvedl, že se jednalo o rozdílný materiál. Je proto opodstatněné zjištění správce daně, že společnosti ELO Morava nebylo prodáno zboží od dodavatele. Z daňových nákladů pak byla správně vyloučena částka odpovídající rozdílu mezi příjmem dosaženým při prodeji zboží firmě ELO Morava a částkou odúčtovanou ze skladové evidence do ztráty. Nebylo ani prokázáno, že by uváděné zboží bylo nakoupeno od deklarovaného dodavatele, v tvrzené ceně a množství. Obdobně nebylo prokázáno, že by se uskutečnily i další obchody s materiálem deklarovaným od dodavatele (jeho prodej), a to ve vztahu k firmě TETRAGON CB a společnosti K. O. - ocel. a že by tak byla opodstatněná deklarovaná ztráta z tohoto prodeje. I v tomto případě byl oprávněně neuznán výdaj vztahující se k nákupu deklarovaného prodávaného zboží od dodavatele pro tyto společnosti. Krajský soud nepřisvědčil tvrzení žalobkyně, že by se rozpory mezi výpověďmi svědků vztahovaly k detailům, ale k podstatným okolnostem, jako byla doprava tohoto zboží, jeho kvalita a případné reklamace. U odběratelů - firmě TETRAGON CB a společnosti K. O. - ocel byly sice tyto obchody zaúčtovány, ale nebylo současně prokázáno, že těmto společnostem bylo dodáno právě tvrzené a deklarované zboží od dodavatele - společnosti LS - kovo. Vyloučení těchto výdajů z nákladů žalobkyně tak bylo učiněno v souladu se zákonem (§ 24 zákona o daních z příjmů). Po právu byla z nákladů žalobkyně vyloučena i částka za zprostředkování od společnosti C.I.V. (zprostředkovatel). Svědek Č. zprostředkování obchodu mezi žalobkyní a společností MB Swing (ve které byl zaměstnán) ze strany C.I.V. popřel. Tuto společnost ani jejího zástupce Martina Chlupa, který za ni měl jednat, neznal. Rovněž ani zde nebylo prokázáno, že by se deklarované zprostředkování uskutečnilo a že by výdaj na ně (provize) byl daňově uznatelný. Naopak je třeba dospět k závěru, že se zprostředkování neuskutečnilo. Krajský soud nepřistoupil - ve vztahu k neuznaným výdajům - k navrženému doplnění dokazování svědeckými výpověďmi, neboť toto doplnění považoval za nadbytečné. Bylo tomu tak dílem proto, že tyto výpovědi byly provedeny již v daňovém řízení a v případě svědka Martina Chlupa z toho důvodu, že zde byla výpověď svědka Č., který jakékoliv zprostředkování jednoznačně odmítl. V neposlední řadě krajský soud neshledal opodstatněnou ani výtku, že by správní orgány pochybily při výpočtu daňového základu a daně žalobkyni za rok 2003. Naopak, byl zde zcela správný úsudek správce daně o rozsahu zkrácení daně. Pokud totiž nebyl prokázán nákup zboží od dodavatele, nemohl z něj ani plynout žádný příjem. Nebylo tu žádného

důvodu k úpravě výše příjmů a daňového základu žalobkyně. Krajský soud proto došel k závěru, že správní žaloba není opodstatněná.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou výslovně opřela o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Stěžovatelka především krajskému soudu vytýká nesprávný právní závěr, že u ní daňová kontrola nebyla zahájena jen formálně. Ze zahájení kontroly musí být patrné, proč k ní dochází a zejména pak to, že správce daně má pochybnosti o tom, že k obchodním případům došlo. Tato formálnost nebyla odstraněna ani výzvou ze dne 5. 1. 2006, ani při provádění důkazů výslechy svědků. Správní soud proto došel k nesprávnému závěru, že u ní byla prekluzivní lhůta přetržena ke dni 3. 10. 2005 (zahájení kontroly). V tomto směru je třeba poukázat na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/2007. Krajský soud pochybil i v tom, že nereflektoval její důkazní návrhy na provedení výslechů svědků, resp. návrh na doplnění dokazování zamítl. Není rozhodné to, že tito svědci byli již slyšeni ve správním řízení, ani časový test od provedených výpovědí s tím, že pokud si nebyli schopni vybavit určité skutečnosti před 4 lety, tím spíše si je nevybaví nyní. Navržení svědci měli být slyšeni proto, aby objasnili jakým způsobem byli poučeni o důvodu svého slyšení, případně o důvodu provedení kontroly. Je tomu tak proto, že správce daně svědkům náležitě nevysvětlil význam jejich výpovědi. Právě z tohoto důvodu jsou pak jejich výpovědi bezobsažné. Krajský soud, obdobně jako žalovaný i správce daně též pochybil při hodnocení důkazů. Konkrétně pak nesprávně interpretoval výpověď K. S. Především jí není zřejmý zdůrazněný příbuzenský vztah mezi Mgr. M. S. a K. S. (ELO Morava), který by zakládal domněnku simulace obchodního případu, když výpověď je navíc zkreslená. Tento svědek totiž nevypověděl, že by od ní společnost ELO Morava nakoupila jiný materiál, než materiál nakoupený od dodavatele, ale že se „domnívá, že šlo o jiný materiál“. Ve vztahu k výpovědi svědka K. S. je třeba poukázat na skutečnost, že výpověď tohoto svědka byla bez dalšího ukončena. Nebylo tak zjišťováno, o jaký materiál se vlastně jednalo (mělo jít) v případě nákupu od ní. Při hodnocení důkazů stran vyplacené provize společnosti C.I.V. krajský soud (stejně jako před ním žalovaný i správce daně) pochybil, pokud vyšel pouze z výpovědi svědka K. Č., který uvedl, že Martina Chlupa ze společnosti C.I.V. nezná. Závěr krajského soudu, že k deklarovanému obchodnímu případu nedošlo je přinejmenším předčasný, neboť svědek nemusel o realizaci tohoto obchodu vůbec vědět. V této souvislosti nebylo přihlédnuto ke smlouvě o zprostředkování, k dalším svědeckým výpovědím ani k jejímu vyjádření. Správce daně pochybil i tím, pokud pominul, že zaúčtované obchodní případy byly zaúčtovány i u jejích obchodních partnerů - společností TETRAGON CB spol. s. r. o., či K. O. - ocel, spol. s r. o. Ze všech uvedených skutečností má stěžovatelka za to, že v jejích věcech nebylo dokazování provedeno v souladu s ustanoveními § 2 a § 31 zákona o správě daní a poplatků, neboť všechny důkazy nebyly hodnoceny ve vzájemných souvislostech, k některým důkazům nebylo přihlédnuto vůbec a některé důkazy byly vybrány izolovaně. Žalovaný i správce daně na ni nesprávně přenesli důkazní břemeno, ačkoliv ve skutečnosti vázlo na správním orgánu (§ 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků). Krajský soud pak pochybil tím, pokud k vytýkaným vadám daňového řízení nepřihlédl a napadené rozhodnutí z těchto důvodů nezrušil. Stěžovatelka musí v neposlední řadě krajskému soudu vytýkat i to, že se nevypořádal s její argumentací stran stanoveného základu daně a daní za rok 2003, když

pouze opakuje závěry správce daně a žalovaného. Je tomu tak proto, že nebyly zohledněny výnosy z posuzovaných obchodních případů. Správce daně měl ponížit výši příjmů, takže mělo správně navýšení základu daně za rok 2003 činit jen 872 457 Kč a nikoliv částku 1 591 030 Kč. Tímto správce daně ovlivnil výši stanovené daně, čímž porušil zákon o daních z příjmů. O tom svědčí i porovnání postupu správce daně za rok 2002 a za rok 2003, když za rok 2002 přihlédl k v tomto roce uplatněným výnosům a v roce 2003 nikoliv. Ze všech uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalované finanční ředitelství se k podané kasační stížnosti vyjádřilo tak, že ji považuje za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. K vytýkané prekluzi práva vyměřit daň stěžovatelce uvádí, že zahájení kontroly nebylo jen formálním úkonem, neboť daňovou kontrolu začal správce daně současně i fakticky vykonávat. Je tomu tak proto, že od daňového subjektu převzal účetní a daňové doklady za rok 2001 a 2002 v objemu 32 šanonů. Okolnost, že protokol v sobě nezahrnuje sdělení, že se jedná o úkon zahajující daňové řízení a směřující k vyměření daně za to které období ještě neznamená, že by o takový úkon nešlo. Totéž platí o sdělení důvodu k zahájení kontroly, který není formálním ani faktickým předpokladem zahájení kontroly v souladu se zákonem. O tom svědčí judikatura Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Aps 2/2009, 7 Afs 15/2010, 8 Afs 7/2010, či nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 378/10. K požadavku stěžovatelky na doplnění dokazování před krajským soudem má za to, že by případné doplnění dokazování bylo nadbytečným, neboť skutkový stav byl v daňovém řízení zjištěn dostatečně. Nepřípadné jsou i námitky stěžovatelky stran neunesení důkazního břemene žalovaným. Správce daně nezpochybňoval věrohodnost, průkaznost a úplnost účetnictví stěžovatelky, ale požadoval ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, aby mu stěžovatelka prokázala, že konkrétní náklady a výnosy uvedené v daňovém přiznání byly skutečně realizovány a lze je považovat za daňově uznatelné (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). K prokázání této rozhodné skutečnosti nestačí pouze předložit účetní doklady, ale je nutno prokázat (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), že nákup hutního materiálu se skutečně uskutečnil v množství, ceně a od dodavatele, které stěžovatelka tvrdila. To se však nestalo. Neuznané náklady stěžovatelky tak neměly povahu daňového nákladu. K namítané nesprávně vypočtené dani za rok 2003, pak žalovaný zcela odkazuje na své vyjádření k žalobě, kde se dostatečně vyjádřil i k tomu, že nelze akceptovat tvrzení stěžovatelky o rozdílném postupu správce daně při doměření daně za rok 2002 od roku 2003.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že se stěžovatelka tímto mimořádným opravným prostředkem domáhá zrušení rozsudku krajského soudu nejen z důvodů, které explicitně uplatnila, tedy z důvodů podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., ale i z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatelka totiž v kasační stížnosti namítla, že krajský soud pochybil, pokud nereflektoval důkazní návrhy stěžovatelky na provedení výslechu svědků, tedy že nedoplnil dokazování, ač tak učinit

měl, a že se nevypořádal s argumentací stěžovatelky stran stanoveného základu daně a daní za rok 2003, když pouze opakoval závěry správce daně a žalovaného.

Nejvyšší správní soud se proto nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů a tím, zda bylo řízení před krajským soudem stiženo jinou vadou řízení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Je tomu tak proto, že pokud by tyto námitky byly důvodné, mohlo by být přinejmenším předčasné, aby se Nejvyšší správní soud zabýval právním posouzením věci samé.

Nejvyšší správní soud při posuzování námitek kasační stížnosti o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je* i *povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.).

Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž tento soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, také konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny*“.

Uvedená ustálená judikatura Ústavního soudu měla svého předchůdce v judikatuře Vrchního soudu v Praze (např. rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, sp. zn. 6 A 48/92, uveřejněné v Soudní judikatuře ve věcech správních pod č. 27/1994) a našla svůj odraz i v judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupný na www.nssoud.cz, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Této judikatuře je společné, že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou,*

na níž je postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá". Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, který byl uveřejněn pod č. 787/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, že „*opomene-li krajský (městský) soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.)*". V souvislosti s nepřezkoumatelností rozsudku správního soudu nelze pominout ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl uveřejněn pod č. 134/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž kasační soud vyslovil, že: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny*". V rozsudku ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007 - 34 (dostupný na www.nssoud.cz) pak vyslovil Nejvyšší správní soud právní názor, že *je povinností soudu stranám sporu ozřejmit, jakými úsudky byl veden a k jakým závěrům dospěl*".

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc rozhodných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ustanovení § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Ponechat stranou nelze okolnost, že odůvodnění rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by totiž soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námitky a na zásadní argumentaci, o níž se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost. Uvedené premisy je nutno přiměřeně vztáhnout i k obsahu správních (daňových) rozhodnutí. Za situace, kdy není třeba odůvodňovat platební výměry (srov. § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), je to právě rozhodnutí o odvolání (jeho odůvodnění), které v podstatě předurčuje možný rozsah správní žaloby daňového subjektu.

Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný.

Z napadeného rozsudku krajského soudu (na str. 14 a 15 rozsudku) je ve vztahu k výpočtu daňového základu a daně za rok 2003 a stěžovatelkou srovnávaného výpočtu daňového základu a daně za rok 2002 zřejmé, že správní soud při svém rozhodování dovodil shodný postup správních orgánů při stanovení základu daně a daně za tato období, když stěžovatelce byly shodně vyloučeny náklady i výnosy. Nepřisvědčil proto žalobní výtce, že by správní orgány postupovaly v jednotlivých letech ke stanovení základu daně a daně rozdílně. Z odstavce 2 a 3 na str. 14 napadeného rozsudku je pak zřejmé nejen z jakých úvah krajský soud vyšel, ale i s poukazem na jaké konkrétní částky (vyloučené

náklady) došel k závěru o správnosti zvýšení daňového základu v roce 2003. Např. uvedl, že pokud bylo prokázáno, že nebyl materiál od dodavatele (LS - kovo s. r. o.) pořízen ve výši tvrzené stěžovatelkou, příjmy z obchodů se společnostmi TETRAGON CB a společnosti K. O. - ocel za tento materiál nemohly představovat příjmy z obchodu s takovým zbožím. Nebylo proto důvodu snižovat částku odepsanou ze skladové evidence do ztráty o příjem dosažený od uvedených společností, jestliže jím (prodaným materiálem) nemohl být materiál odepsaný do ztráty. Dále pak krajský soud uvedl, že další položku, o kterou byl daňový základ zvýšen, představuje zaúčtovaná provize za neuskutečněnou službu (zprostředkování). Tyto své úvahy po té krajský soud rozvedl i v číselném vyjádření a došel výpočtem k částce základu daně ve výši 1 591 030 Kč, tedy ke stejné částce jako správní orgány. Uvedl proto, že pokud byl daňový základ stěžovatelce správními orgány vyčíslen částkou 1 591 030 Kč, jde o částku správnou.

Ponechat stranou nelze ani okolnost, že uvedená výtka v řízení o žalobě, kde je správní soud vázán dispoziční zásadou, byla stěžovatelkou formulována poměrně kuse. Totéž ostatně platí i pro tuto výtku obsaženou v kasační stížnosti. Pokud tedy stěžovatelka dostatečně pregnantně neformulovala své závěry o nesprávnosti stanoveného základu daně a daně - v tomto směru nepolemizovala se závěry krajského soudu a před tím i žalovaného, nelze dojít k závěru, že by v tomto směru bylo rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Naopak, krajský soud ve svém rozsudku dostatečně rozvedl úvahy, kterými se řídil při posuzování správnosti výpočtu základu daně (a od toho odvislé daně) stanoveného stěžovatelce za zdaňovací období roku 2003. Umožnil tak stěžovatelce, aby tyto jeho závěry mohla napadnout v kasační stížnosti, resp. přednést argumenty, pro které tyto závěry považuje za nesprávné. Okolnost, že krajský soud při posuzování této otázky došel ke stejným závěrům jako správní orgány pak není výrazem toho, jak mylně dovozuje stěžovatelka, že by opakoval závěry správce daně a žalovaného, ale výrazem toho, že se s jejich závěry ztotožnil a považuje je za správné a souladné se zákonem. Bylo tak v dalším na stěžovatelce, aby - pokud s podanými závěry nesouhlasila - nejen uvedla, že prezentovaný závěr má za nesprávný, ale aby také tento svůj závěr podepřela relevantní skutkovou a právní argumentací. Takto však stěžovatelka nepostupovala. Své výtky ani nesměřovala proti uvedeným závěrům krajského soudu, ale vůči správci daně. Za tohoto stavu nelze než konstatovat, že vyslovený závěr krajského soudu je nejen přezkoumatelný, ale i srozumitelný, logický a s ohledem na zjištěný skutkový stav věci odpovídá také zákonu.

Stěžovatelka dále krajskému soudu vytýká, že zatížil své řízení vadou, pokud neprovedl jí navržené důkazní prostředky (neprovedl výslechy svědků).

Také tato výtka není opodstatněná.

Podle ustanovení § 77 odst. 1 s. ř. s. dokazování provádí soud při jednání.

Podle ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. v rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.

Otázkou, jakou vadu v řízení před správními soudy je třeba považovat za natolik zásadní, že by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé se Nejvyšší správní soud rovněž zabýval již dříve. Např. v rozsudku ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Aps 2/2009 - 197, který je dostupný na www.nssoud.cz vyslovil závěr, že: „*Žalobu je třeba posuzovat pro účely určení žalobního typu (§ 79 a § 82 s. ř. s.) podle jejího obsahu, a nikoliv podle toho, jak ji žalobce označil; pro soud je přitom závazný její petit.*“. V rozsudku ze dne 4. 5. 2006, č. j. 7 As 11/2005 - 149, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1108/2007, pak vyslovil názor, že: „*Není vyloučeno, aby se žalobce jednou žalobou domáhal přezkumu několika správních rozhodnutí. Jestliže rozhodnutím krajského soudu nebyl vyčerpán celý žalobní petit, neboť nebylo rozhodnuto ve vztahu ke všem správním rozhodnutím, která žalobkyně podanou žalobou napadly, je postup krajského soudu stižen vadou, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]*“. Nejvyšší správní soud také v rozsudku ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 Afs 66/2008 - 118, který je dostupný na www.nssoud.cz, konstatoval, že: „*...správní soud je povinen, než přistoupí k aplikaci ustanovení § 39 s. ř. s., popř. ustanovení § 112 o. s. ř. za použití ustanovení § 64 s. ř. s., uvážit vždy skutkový a právní rámec té které projednávané věci*“, s tím že: „*Ke spojení se však nehodí věci, kde přezkoumání zákonnosti rozhodnutí v jedné věci vytváří teprve předpoklady pro posouzení zákonnosti rozhodnutí v jiné věci, byť se obě věci týkají týchž účastníků řízení a zdánlivě spolu skutkově souvisejí*“.

I ve vztahu k oprávnění krajského soudu provést navržené důkazy (tj. doplnit dokazování /zopakovat důkazy provedené ve správním řízení), které je projevem zásady plné jurisdikce, vyslovil Nejvyšší správní soud svůj názor. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 26. 11. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 104, který je dostupný na www.nssoud.cz, v němž konstatoval, že: „*Možnost soudu doplnit dokazování (§ 77 odst. 2 s. ř. s.) nelze bez dalšího zaměnit za povinnost*“. V rozsudku ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2006 - 99, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1275/2007, pak judikoval názor, že: „*Ustanovení § 77 odst. 2 věty první s. ř. s. je faktickou transpozicí požadavku tzv. „plné jurisdikce“ coby atributu práva na spravedlivý proces. Soud při svém rozhodování nesmí být omezen ve skutkových otázkách jen tím, co zde nalezl správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani jejich obsahu a hodnocení ze známých hledisek závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Soud tedy zcela samostatně a nezávisle hodnotí správnost a úplnost skutkových zjištění učiněných správním orgánem a zjistí-li přitom skutkové či (procesně) právní deficity, může reagovat jednak tím, že uloží správnímu orgánu jejich odstranění, nahrazení či doplnění, nebo tak učiní sám*“.

S ohledem na dikci ustanovení § 77 s. ř. s. a vyslovené dřívější judikatorní závěry kasačního soudu stran provádění dokazování správním soudem Nejvyšší správní soud konstatuje, že zákonem předepsanému postupu v úsilí o právo (zásada spravedlivého procesu), vyplývajícího z Listiny základních práv a svobod (čl. 36 odst. 1), je nutno rozumět tak, že procesnímu právu účastníka řízení vyjádřit se k provedeným důkazům (čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) a k věci samé a zejména označit (navrhnout) důkazy, jejichž provedení pro zjištění (prokázání) svých tvrzení pokládá za potřebné, odpovídá i povinnost soudu nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také, pokud jim nevyhoví, ve svém rozhodnutí vyložit, z jakých důvodů navržené důkazy neprovedl (zpravidla ve vztahu k hmotněprávním předpisům, které

aplikoval a právním závěrům, k nimž na skutkovém základě věci dospěl). Jestliže tak soud neučiní, zatíží své rozhodnutí nejen vadami spočívajícími v porušení obecných procesních principů, ale současně postupuje v rozporu se zásadami vyjádřenými v čl. 36 odst. 1, čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94 a ze dne 8. 7. 1999, sp. zn. III. ÚS 87/99, oba dostupné na http://nalus.usoud.cz).

Jinými slovy vyjádřeno, za vadu řízení před správním soudem třeba považovat postup krajského soudu (ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s.), který rozhodne při jednání o věci samé bez toho, aby rozhodl o provedení uvedených důkazů, či pokud sice o jejich provedení uváží, ale současně účastníkům řízení blíže neosvětlí důvody, které jej k takovému postupu vedly.

O tento případ v projednávané věci nešlo.

Z protokolu o jednání ze dne 20. 7. 2011, č. j. 10 Af 30/2011 - 52, je zřejmé, že krajský soud při jednání uvážil návrh stěžovatelky na zopakování a doplnění dokazování, přičemž neshledal tento návrh opodstatněným. V rozsudku na str. 13 a 14 pak krajský soud objasnil své úvahy, které jej vedly k tomu, že nepřistoupil k doplnění skutkového stavu věci prostřednictvím výpovědí svědků Ing. M. M., zaměstnance stěžovatelky Mgr. M. S. a K. S. Došel k závěru, že opakováním těchto již dříve ve správním řízení provedených výslechů svědků není třeba. Tyto důkazy jsou i přes stěžovatelkou uváděné drobné nejasnosti dostatečné a postačující k zjištění, zda se dané obchodní případy staly. Stejně tak z rozsudku vyplývá, že krajský soud nepřistoupil k výslechu Martina Chlupa z toho důvodu, že jeho výpověď (s poukazem na výpověď svědka Č.) nemohla ničeho změnit na závěru, že nebylo prokázáno, že by došlo k deklarovanému zprostředkování. Posoudil tedy provedení důkazu výslechem svědka Martina Chlupa jako nadbytečného.

Vyslovený závěr krajského soudu stran zbytnosti doplnění dokazování výpověďmi navržených svědků považuje Nejvyšší správní soud nejen za zcela dostatečný, ale také věcně správný. Na tomto závěru nemůže ničeho změnit ani tvrzení stěžovatelky, že provedení svědeckých výpovědí bylo třeba k objasnění toho, jakým způsobem byli svědci poučeni o důvodu svého slyšení, případně i o důvodu provedení kontroly. Z hlediska důkazní hodnoty uvedených výpovědí jde o skutečnosti zcela nepodstatné. Pro vyhodnocení těchto výpovědí je totiž rozhodný jejich obsah, tedy svědky vyjádřené skutečnosti, které svými smysly vnímali a nikoliv důvod, pro který byli vyslechnuti, či o důvodu kontroly. Pokud se pak stěžovatelka domnívá, že svědci nevypovídali v její prospěch, že některé skutečnosti správce daně nezjišťoval, nelze než konstatovat, že bylo na stěžovatelce, aby důsledně realizovala svá práva, které jí svědčí v daňovém řízení (srov. např. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků) a při tom se pokusila nyní vytýkané okolnosti upřesnit a doplnit.

Stěžovatelka dále vytýká krajskému soudu, že nesprávně posoudil správním orgánům vytýkané vady v daňovém řízení, konkrétně, že dokazování a hodnocení důkazů bylo prováděno v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků, či že nesprávně uvážil, na kterém z účastníků vázlo v daňovém řízení důkazní břemeno.

Krajský soud nepochybil, pokud došel k závěru, že rozhodnutí žalovaného není zatíženo vytýkanými vadami řízení na poli dokazování a hodnocení provedených důkazů.

Nejvyšší správní soud předesílá, že se krajský soud při svém rozhodování důkladně zabýval provedeným důkazním řízením před správními orgány, jakož i provedeným hodnocením shromážděných důkazů, tedy i výpovědi svědka K. S., jejíž obsah konstatoval na str. 5 odst. 2 svého rozhodnutí, a hodnotil ve vztahu k jiným svědeckým výpovědím, vztahujícím se k obchodnímu případu nákupu zboží od společnosti LS - kovo s. r. o. a jeho prodeje společnosti ELO Morava, s.r.o. (str. 10 a násl. rozsudku). Pokud pak stěžovatelka bez bližší konkretizace dovozuje, že krajský soud nesprávně interpretoval výpověď svědka K. S. toliko s poukazem na to, že je zkreslená (obsahuje domněnky), že byla bez dalšího ukončena a že nebylo blíže zjišťováno o jaký materiál ve skutečnosti šlo, nelze této výtce přisvědčit. Jak již bylo uvedeno, svědecká výpověď je prostředkem zachycení reality "očima svědka" a jako taková odráží a obsahuje jeho hodnotící soudy. Pokud se tedy stěžovatelka nyní domnívá, že svědecká výpověď K. S. není korektní, důsledně neobjasňuje o jaký konkrétní materiál se v případě prodeje pro společnost ELO Morava jednalo, resp. zda to skutečně byl rozdílný materiál od materiálu deklarovaného jako nakoupeného od dodavatele LS - kovo s. r. o., či nikoliv, v jaké byl kvalitě, případně od koho jej deklarovaný dodavatel nakoupil. Nelze než opět konstatovat, že bylo zcela v dispozici stěžovatelky, aby při provádění tohoto důkazu ve správním řízení učinila kroky (v mezích ustanovení § 16 odst. 4 písm. e/ zákona o správě daní poplatků) k bližšímu objasnění těchto svědkem uváděných skutečností. Takto však stěžovatelka prostřednictvím svého zástupce nepostupovala. Obdobně nelze přejít vyjádření svědka, že je příbuzný se zaměstnancem stěžovatelky Mgr. M. S. Ani správci daně, ani žalovanému a ani soudu totiž nepřísluší, aby jakkoliv ponechal část výpovědi svědka stranou své pozornosti (viz odpověď na otázku č. 41 svědecké výpovědi K. S. ze dne 12. 7. 2006). Právě takovým nepřípadným postupem by pochybil při dokazování.

Krajskému soudu, stejně jako žalovanému a správci daně, nelze též vytýkat, pokud při dokazování zjišťované skutečnosti - realizace zprostředkování od společnosti C.I.V. tito vyšli apriori z výpovědi svědka K. Č. Je tomu tak proto, že tento svědek vyloučil, že by při realizaci deklarovaného obchodního případu se stěžovatelkou na tomto participovala společnost C.I.V. Aby totiž bylo možno konstatovat, že vyplacená provize za zprostředkování byla daňově uznatelným výdajem, muselo by být na jisto postaveno, že deklarovaný zprostředkovatel společnost C.I.V. skutečně realizaci daného obchodu zprostředkoval, resp. že by bez jeho činnosti k realizaci tohoto obchodu nedošlo. Pokud pak svědek Č. uvedl, že obchod mezi stěžovatelkou a MB Sving, s. r. o. společnost C.I.V. nezprostředkovala, že ji nezná a nezná ani deklarovaného jednatele této společnosti - Martina Chlupa, nelze dojít k jinému závěru než takovému, že ve skutečnosti uzavřený obchod nebyl zprostředkován za přispění společnosti C.I.V. Takový náklad pak nelze považovat za daňově uznatelný ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Za tohoto stavu pak bylo, jak uvedl i krajský soud, nadbytečným provádět důkaz výpovědí svědka Martina Chlupa. Pokud jde o poukazovanou smlouvu o zprostředkování je nutno konstatovat, že takový důkaz je jen formálním předpokladem k realizaci uváděného zprostředkování, nikoliv důkazem o tom, že by zprostředkovatelská činnost byla společností C.I.V skutečně prováděna. Argumentuje-li stěžovatelka tím, že za zprostředkování provizi skutečně vyplatila, a tedy, že tento náklad vynaložila, není sama

tato okolnost rozhodnou pro posouzení daňové uznatelnosti takového nákladu. Je věci podnikatelského rizika, pokud stěžovatelka vyplácí provize bez toho, aby si zjistila, zda pro ni byla fakticky nějaká služba provedena (zprostředkování fakticky realizováno). Naopak správce daně je při kontrole povinen vždy zkoumat, zdali je uplatněný náklad daňově uznatelný - v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů. Tak postupoval správce daně i v této věci. Je proto třeba na základě zjištěného skutkového stavu věci přisvědčit krajskému soudu, že nebyla prokázána realizace uvedeného obchodního případu ze strany stěžovatelky, a to i přes to, že právě v tomto směru vázlo důkazní břemeno na stěžovatelce (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 daňového řádu). Dovozovala-li pak stěžovatelka, že nebylo přihlédnuto k jiným výpovědím (vyjma svědka Č.), z nichž by vyplýval opak, měla stěžovatelka tyto výpovědi správnímu soudu konkrétně předestřít. Toto však neučinila. Nelze tedy vytýkat krajskému soudu, že při posuzování zákonnosti provedeného dokazování ze strany správních orgánů (ve věci provize pro společnost. C.I.V.) vyšel apriori z výpovědi svědka Č. Pokud jde o poukazovaná vyjádření stěžovatelky, nejde z pohledu daňového řízení o důkazy, ale o pouhé tvrzení, tedy okolnosti, které mají být prokázány právě v daňovém řízení.

Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že z podaného odůvodnění je dostatečně zřejmé, že pro posouzení daňové uznatelnosti stěžovatelkou uplatněného nákladu za provizi od C.I.V. je ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů podstatné, zda bylo zprostředkování fakticky (nikoliv jen formálně) uskutečněno a zda tedy lze deklarovaný výdaj považovat za daňově uznatelný. Krajský soud obdobně jako žalovaný a správce daně došel k závěru, že tomu tak v této věci nebylo. Pokud k deklarovanému zprostředkování fakticky nedošlo (plnění nebylo stvrzeno po stránce faktické), nelze takový výdaj po právu uznat za daňově uznatelný. Je proto třeba uzavřít, že ve vztahu k hodnocení důkazů stran provize od společnosti C.I.V. krajský soud nepochybil.

Obdobně, nebyla-li stvrzena po stránce faktické realizace nákupu zboží od společnosti LS - kovo s. r. o., není jakkoliv rozhodnou skutečností, zda měli odběratelé stěžovatelky - společnosti TETRAGON CB spol. s r. o., či K. O. - ocel, spol. s r. o. - ve svém účetnictví zaevidovány realizované obchody se stěžovatelkou, či nikoliv.

Stěžovatelka se rovněž mýlí, pokud dovozuje, že na ni správce daně i žalovaný nesprávně přenesli důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, ačkoliv to mělo v projednávané věci podle jejího mínění váznout právě na správci daně.

Lze sice konstatovat, že podle ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků na správci daně obecně vázne povinnost prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Současně však podle ustanovení § 31 odst. 9 téhož zákona platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Pokud pak jde o daňovou kontrolu, tak při jejím provádění dále platí, že daňový subjekt má vůči správci daně povinnost k předloženým záznamům, dokladům a účetním písemnostem podat ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo

pravdivosti, jakož i předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly (§ 16 odst. 2 písm. c/ a e/ téhož zákona). Z obsahu spisu pak vyplývá nejen to, že správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti stěžovatelkou původně uplatněných konkrétních nákladů, ale také především, že stěžovatelce bylo správcem daně uloženo, aby mu právě prokázala rozhodné skutečnosti, vztahujícím se k těmto nákladům, a to, že jde o daňově uznatelné náklady, tedy jejich soulad s ustanovením § 24 zákona o daních z příjmů. Byla to tedy právě stěžovatelka na které ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků vázlo důkazní břemeno stran sporných a správcem daně neuznaných nákladů.

Krajský soud správně poukazoval na to, že vázlo-li důkazní břemeno stran prokázání oprávněnosti (daňové uznatelnosti) konkrétních nákladů stěžovatelky na stěžovatelce a tato jej neunesla, a současně nebylo zpochybněno celé účetnictví, nebylo třeba, aby správce daně sám prokazoval existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Jinými slovy vyjádřeno, jestliže nejsou výdaje stěžovatelky vyloučeny z daňově uznatelných výdajů výhradně pro to, že by účetnictví bylo nevěrohodné, neprůkazné, nesprávné či neúplné, ale proto, že sama stěžovatelka neprokázala správci daně konkrétně vyžadované rozhodné skutečnosti, ke kterým byla povinna z titulu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, nevázlo na správci daně důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Nelze proto přisvědčit stěžovatelce, že by na ni správce daně v rozporu se zákonem přenesl důkazní břemeno. Byla to totiž naopak právě stěžovatelka, která byla v daňovém řízení povinna prokázat, že jí uplatněné náklady byly náklady daňově uznatelnými, resp. jejich soulad s ustanovením § 24 zákona o daních z příjmů. Pokud toto neprokázala, nelze se pak z její strany úspěšně dovolávat toho, že v této věci vázlo důkazní břemeno na správci daně, a nikoliv na ní samotné.

Ze strany Nejvyššího správního soudu nelze než konstatovat, že krajský soud nepochybil, pokud došel k závěru, že daňové řízení ve věcech stěžovatelky (ve věci daně z příjmů právnických osob za rok 2002 a 2003) nebylo zatíženo v žalobě vytýkanými vadami řízení při dokazování a následném hodnocení důkazů, tedy v rozporu s uváděnými ustanoveními § 2 a § 31 zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatelka dále v kasační stížnosti vytýkala krajskému soudu nesprávný závěr, že daňová kontrola byla u ní zahájena jen formálně, a proto úkon - protokol o zahájení daňové kontroly není relevantním úkonem, který by byl způsobilý přetrhnout běh zákonné prekluzivní lhůty k vyměření, resp. k doměření daně stěžovatelce.

Rozsudek krajského soudu není nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky v předchozím řízení, pokud správní soud došel k závěru, že ve věci stěžovatelce dodatečně stanovené daně za rok 2002 a 2003, ke dni nabytí právní moci žalobou napadených rozhodnutí, nezaniklo právo správních orgánů k vyměření, resp. k dodatečnému stanovení daně stěžovatelce.

Z obsahu předloženého spisu vyplývá, že u stěžovatelky byla dne 3. 10. 2005, protokolem č. j. 222157/05/077930/4432, zahájena kontrola daně z příjmů za léta 2001,

2002 a 2003. Při jejím zahájení správce daně převzal od stěžovatelky účetní a daňové doklady (32 šanonů) vztahující se k zdaňovacímu období roků 2001 a 2002 s tím, že účetní a daňové doklady k roku 2003 budou ke kontrole předloženy stěžovatelkou později. Z výzvy správce daně datované dnem 5. 1. 2006 pak vyplývá, že správce daně v souvislosti s prováděnou kontrolou daně sdělil stěžovatelce své pochybnosti o správnosti její poslední známé daňové povinnosti, a to jak za rok 2001 a 2002, tak i za rok 2003, a uložil jí, aby mu prokázala u konkrétních účetních případů, že se jednalo o náklady ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Z obsahu uvedeného protokolu o ústním jednání i z výzvy z 5. 1. 2006 nevyplývají důvody, pro které byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola. Jednoznačně však z těchto úkonů plyne, že daňová kontrola daně z příjmů stěžovatelky byla fakticky započata, resp. započala být fakticky vykonávána již v roce 2005. Protokol o zahájení daňové kontroly tak lze jednoznačně považovat za úkon směřující k vyměření daně stěžovatelce, tedy úkon podle ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Jelikož pak úkon (protokol o zahájení daňové kontroly) byl učiněn ke dni 3. 10. 2005, tedy v 3leté lhůtě pro vyměření daně stěžovatelce za rok 2002 a v 2leté lhůtě pro rok 2003, která započala běžet dne 31. 12. 2002, a jejíž konec by jinak připadl na 31. 12. 2005, resp. započala dne 31. 12. 2003 a její konec připadl na den 31. 12. 2006 (rok 2003), je správný právní názor krajského soudu, že tímto úkonem došlo k přetržení prekluzivní lhůty k vyměření daně stěžovatelce ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 věta prvá zákona o správě daní a poplatků. Lhůta k dodatečnému stanovení daně stěžovatelce pak vlivem uvedeného úkonu počala běžet znovu, a to od 31. 12. 2005 a její konec nově připadl na den 31. 12. 2008.

Jelikož bylo původní rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání stěžovatelky (č. j. 7603/07-120) vydáno dne 22. 2. 2008, stalo se tak (v obou případech) v otevřené prekluzivní lhůtě. Jelikož podle § 41 věta prvá a druhá s.ř.s. platí, že lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží, a nyní žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2011, č. j. 511/11-120, bylo vydáno po 1 měsíci od zrušujícího rozsudku krajského soudu ze dne 24. 1. 2011, č. j. 10 Ca 74/2008 - 190, který nabyl právní moci dne 27. 1. 2011, a stěžovatelka svou žalobu doručila krajskému soudu dne 6. 5. 2011, nelze než konstatovat, že jak v případě rozhodnutí o dodatečném stanovení daně stěžovatelce za rok 2002, tak i za rok 2003 byla zachována lhůta k dodatečnému stanovení daně. Uvedený závěr o tom, že žalobou napadené rozhodnutí bylo žalovaným vydáno v otevřené prekluzivní lhůtě pak platí jak pro počítání prekluzivní lhůty podle zákona o správě daní a poplatků (§ 47 odst. 1 a 2), tak i pro počítání běhu prekluzivní lhůty podle daňového řádu (§ 148 odst. 1 a 3 zák. č. 280/2009 Sb.), podle nějž bylo vydáno žalobou napadené rozhodnutí žalovaného (srov. § 264 odst. 1 daňového řádu).

S ohledem na uvedené proto obstojí právní závěr krajského soudu, že stěžovatelce nebyla daň z příjmů právnických osob za rok 2002 i za rok 2003 stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření, resp. dodatečnému stanovení daně. Na uvedeném nic nemění ani stěžovatelkou opakovaně poukazovaný nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/2007.

Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší posuzovat zákonnost poukazovaného nálezu Ústavního soudu, ani úvahy, které tento soud vedly k formulaci v něm prezentovaných názorů (článek 89 odst. 2 Ústavy). Nejvyšší správní soud je však oprávněn učinit si úsudek o tom, zda je právní názor obsažený v odůvodnění tohoto nálezu Ústavního soudu natolik obecné povahy, že je obecně závazný i při řešení typově shodných případů. Je tomu tak proto, že z rozhodovací praxe Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu zároveň plyne, že ústavní kautela závaznosti právního názoru obsaženého v nálezu Ústavního soudu pro posouzení skutkově obdobných případů neplatí bezvýjimečně.

V této souvislosti nelze ponechat stranou pozornosti kasačního soudu dřívější právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1983/2010, v němž vyslovil právní názor, že: „*Správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly u právnické osoby disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti.*“ Obdobně nelze ponechat stranou názor tohoto soudu vyslovený v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, v němž judikoval, že „*Nejvyšší správní soud plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolným prováděním daňové kontroly a minimalizace zásahů správce daně do autonomní sféry daňového subjektu. Ke stejnému cíli však lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu; za situace, kdy k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv mohou dostatečně sloužit prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, přičemž Ústavní soud se touto výkladovou alternativou nezabýval, je Nejvyšší správní soud oprávněn se od předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit*“. Tentýž právní názor pak opětovně kasační soud vyslovil např. v rozsudcích sp. zn. 7 Afs 15/2010 a 7 Afs 16/2010, jak na to přiléhavě poukazuje žalovaný.

Nejvyšší správní soud i s přihlédnutím k uvedeným judikatorním závěrům neshledal důvodu k tomu, aby se odchýlil od svého dřívějšího stanoviska, že nález Ústavního soudu není všeobecně závazný. V podrobnostech se proto zabývá stížní námitkou, že v posuzované věci se nejednalo o formální, ale o běžnou kontrolu s tím, že příslušný finanční úřad neměl předem žádné konkrétní podezření, které by vedlo k jejímu zahájení a vážil, zda mohlo dojít k dotčení základních práv stěžovatelky.

Ústavní kautela minimalizace zásahů do autonomní sféry daňového subjektu v rámci provádění daňové kontroly je proto naplněna již tím, že správce daně plně respektuje mantinely, které jsou mu určeny zákonem o správě daní a poplatků a rozhodovací praxí Ústavního soudu a správních soudů. Požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takové. Navíc by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení.

Nejvyšší správní soud proto, při plném respektu k dlouhodobé judikatuře Ústavního soudu, včetně nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, uzavírá, že daňová kontrola ve věci stěžovatelky nebyla zahájena formálně (nezákonně). Nelze proto ani s poukazem na uváděný nález Ústavního soudu přisvědčit stěžovatelce, že protokolem

o zahájení daňové kontroly ze dne 3. 10. 2005 nedošlo k přetržení prekluzivní lhůty k vyměření daně stěžovatelce a že jí tudíž byla daň správcem daně stanovena nezákonně - tj. po marném uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně.

Nejvyšší správní soud ze všech uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20 7. 2011, č. j. 10 Af 30/2011 - 56, není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a podle obsahu spisu úspěšnému žalovanému správnímu orgánu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 6. října 2011

JUDr. Jaroslav Hubáček

předseda senátu