

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobce: Ing. T. J.,** zast. Mgr. Liborem Zbořilem, advokátem se sídlem Obránců Míru 331, Předměřice nad Labem, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1538/10-1100-602177, ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 9. 2010, č. j. 31 Af 63/2010 - 34,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým tento soud zamítl stěžovatelovu žalobu proti rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1538/10-1100-602177. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Chrudimi (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 9. 2009, č. j. 101694/09/233911605680, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 v celkové

výši 429 696 Kč, stanoven nárok na daňový bonus ve výši 0 Kč a sděleno penále ve výši 85 939 Kč.

Ze správního a soudního spisu vyplynuly tyto pro danou věc podstatné skutečnosti. Správce daně při daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, zahájené dne 23. 5. 2008, zjistil, že stěžovatel ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uplatnil mimo jiné nákup ocelových konstrukcí, plechů, dílců, hladítek a dokončenou výrobu č. 40 a 41 (dále jen „ocelové prvky“) od dodavatele - společnosti KASALI, s. r. o., Jungmannova 9, Znojmo (dále jen „KASALI“) v celkové výši 1 112 083 Kč. Výdaje byly vyúčtovány doklady č. F119, F120, F121, F122, F205, F206, F208, F209, které měla vydat společnost KASALI. Správce daně však zjistil, že společnost KASALI se předmětnou výrobou ocelových prvků nezabývá a daňové doklady, na nichž byl stěžovatel uveden jako odběratel, neeviduje. Rovněž zjistil, že stěžovatelem předložené faktury neodpovídají fakturám vyhotovovaným společností KASALI. Tyto skutečnosti byly potvrzeny výslechem svědkyně – jednatelkou společnosti KASALI, Pavlínou Jílkovou, dne 19. 8. 2008 (protokol č. j. 128157/08/346933/8589). Této výpovědi se stěžovatel nezúčastnil, ačkoli o ní byl řádně informován. Následně správce daně vyslechl stěžovatelem navržené svědky – P. M., P. P., D. V., Z. L., M. Z. a M. Ve. (zaměstnanci stěžovatele), kteří měli dosvědčit uskutečnění obchodu mezi stěžovatelem a společností KASALI (protokoly ze dne 24. 11. 2008, č. j. 123673/08/233931/2970, ze dne 21. 11. 2008, č. j. 123670/08/233931/2970, ze dne 21. 11. 2008, č. j. 123675/08/233931/2970, ze dne 21. 11. 2008, č. j. 123681/08/233931/2970, ze dne 21. 11. 2008, č. j. 123667/08/233931/2970 a ze dne 21. 11. 2008, č. j. 123680/08/233931/2970). P. M. sdělil, že osobně zboží nepřebíral, nejednal se zástupcem společnosti KASALI, tuto společnost znal jen podle loga na autě. P. P. byl u přebírání zboží z modré Avie, případně návěsu, s nápisem KASALI, úhradám přítomen nebyl, s jednatelem společnosti KASALI nejednal. D. V. rovněž osobně se zástupcem společnosti KASALI nejednal, nebyl přítomen úhradám faktur, skládal konstrukce z auta s nápisem KASALI. Z. L. uvedl, že při přebírání zboží byl, to bylo přepravováno Avií společnosti KASALI, úhradám byl přítomen a se zástupcem společnosti jednal, nicméně si totožnost pana H. neověřil. M. Z. vypověděl, že jednal se zástupcem KASALI panem H., jehož jméno bylo napsáno na faktuře, jinak si jej neověřil. V nepřítomnosti stěžovatele mu předával proti faktuře peníze. Přebírání ocelových prvků byl přítomen. M. Ve. do protokolu uvedl, že se zástupcem společnosti KASALI jednal pouze jednou, zástupcem byl pan H., jehož jméno bylo napsáno na faktuře. Jinak si jej neověřil. Zboží od této společnosti nepřebíral. Správce daně zjistil, že na žádné z faktur ani výdajových pokladních dokladů jméno ani jakýkoli jiný identifikační údaj pana H. nefiguruje a podpisy jsou nečitelné. Správce daně na základě výpovědi jednatelky společnosti KASALI a výpovědí zaměstnanců stěžovatele dospěl k závěru, že se stěžovateli nepodařilo prokázat ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), že předmětem dodávek bylo

skutečně zboží od společnosti KASALI. Stěžovatel tak neprokázal výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně mu proto zvýšil základ daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2. téhož zákona mimo jiné o částku 1 112 083 Kč a platebním výměrem ze dne 17. 9. 2009, č. j. 101694/09/233911605680, mu dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006.

Proti tomuto rozhodnutí správce daně podal stěžovatel ve vztahu k předmětným neuznaným výdajům odvolání, které žalovaný zamítl. Se závěry správce daně se ztotožnil. Stěžovatel proto podal proti tomuto rozhodnutí žalobu, kterou krajský soud zamítl a v rozsudku se ztotožnil se závěry správních orgánů. Na rozdíl od stěžovatele naznal, že stěžovatel byl dostatečně seznámen s okolnostmi případu, resp. s tím, co měl prokazovat, že skutkový stav byl řádně zjištěn a správní orgány se dostatečným způsobem vypořádaly se všemi důkazy. Krajský soud nepřisvědčil námitce nezákonného zahájení daňové kontroly pro absenci sdělených pochybností, ani námitce, že daň měla být stanovena na základě pomůcek, ani že penále bylo předepsáno nezákonně.

Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Jako konkrétní důvody uvádí, že nesouhlasí s názorem krajského soudu, že absence důvodu pro zahájení daňové kontroly nezpůsobuje nezákonnost tohoto zásahu. Má za to, že vzhledem k tomu, že při zahájení daňové kontroly u správce daně neexistovalo jakékoli konkrétními skutečnostmi podložené podezření o nesprávném splnění daňové povinnosti ze strany stěžovatele, je nesporné, že tato kontrola s ohledem na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (všechna zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz), nebyla zahájena ústavně konformním způsobem. Trvá na tom, že se ve zmiňovaném nálezu Ústavního soudu jednalo o totožnou věc jako v jeho případě a jeho aplikace je případná. Jelikož nebyla daňová kontrola řádně zahájena, nebyla ani způsobilá přetrhnout tříletou prekluzivní lhůtu k vyměření či doměření daně. Pokud krajský soud uvedený nález nereflektoval, posoudil věc po právní stránce nesprávně.

Stěžovatel dále stejně jako v žalobě tvrdí, že mu nebylo během celé daňové kontroly uloženo, aby prokázal, že výdaje dle faktur F119, F120, F121, F122, F205, F206, F208 a F209 vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pouze byl vždy požádán o předložení konkrétních důkazních prostředků nebo vysvětlení či objasnění konkrétních skutečností, čemuž vždy řádně vyhověl. Takto byla koncipována i výzva správce daně ze dne 13. 10. 2008. Nesouhlasí s krajským soudem, že stěžovateli bylo známo, jaké konkrétní pochybnosti o způsobu výpočtu

daňové povinnosti stěžovatele správce daně měl a že tyto pochybnosti jednoznačně vyplývaly ze zpracovaného návrhu zprávy o daňové kontrole a výzvy správce daně ze dne 13. 10. 2008. Krajský soud nesprávně shledal snahu správce daně odstranit pochybnosti, která se má prolínat celým daňovým řízením. Stěžovatel má za to, že o takové snaze lze hovořit jen stěží, když k tomu krajský soud poukazuje pouze na projednání zprávy o daňové kontrole, v níž je navíc již formulovaný skutkový a právní závěr správce daně. Tato skutečnost pak nevyplývá ze žádného jiného úkonu správních orgánů. Stěžovatel je názoru, že tato „snaha" se měla projevit již před tím, než byl formulován skutkový a právní závěr ve zprávě o daňové kontrole nebo při postupu podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Správní orgán žádným relevantním způsobem nezpochybnil stěžovatelem předložené důkazy, ani po něm prokázání vynaložených prostředků na dosažení a udržení příjmů nevyžadoval, přičemž tak neučinil ani po provedení svědeckých výpovědí. Pokud by tak učinil, stěžovatel by jistě zvažoval, jaké další důkazy má předložit. Rovněž by kladl větší váhu prováděné svědecké výpovědi jednatelky společnosti KASALI a její výpovědi by se zúčastnil. Stěžovatel měl tak za to, že předložené důkazy jsou dostatečné, a přijetí plnění od společnosti KASALI je nepochybné. Stěžovatel měl právo, aby mu správce daně řádně a včas sdělil své pochybnosti a aby mu za účelem jejich odstranění zákonem stanoveným způsobem (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků) uložil důkazní povinnost. Vzhledem k tomu, že správce daně stěžovateli de facto nedal možnost svá tvrzení prokázat, nemohl dospět k závěru, že neunesl důkazní břemeno a neprokázal rozhodné skutečnosti, tj. oprávněnost výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů. Odkazuje přitom na nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04. Zároveň odkazuje na výše zmiňovaný nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, ve kterém byl vysloven závěr, že pochybnosti musí být sděleny již před zahájením daňové kontroly, tím spíše je třeba trvat na tom, aby byly konkrétní pochybnosti sdělovány daňovým subjektům již během daňové kontroly a byly jim ukládány důkazní povinnosti. Stěžovatel trvá na tom, že z výše uvedeného je zřejmé, že v dané věci byla správcem daně porušena povinnost součinnosti a spolupráce (§ 2 odst. 2 a 9 zákona o správě daní a poplatků) ve fázi před projednáním zprávy o daňové kontrole, a dále že byl postupem správce daně zkrácen na svých právech garantovaných mu v § 16 odst. 4 písm. c) a e) zákona o správě daní a poplatků. V návaznosti na to namítá, že krajský soud mylně zaměňuje povinnost stěžovatele podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a základní zásadu daňového řízení zakotvenou v § 2 odst. 2 a 9 citovaného zákona, kterou navíc nesprávně vykládá za právo stěžovatele garantované mu § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. V takovém případě nelze dospět k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Naopak je nutno shledat takovou kontrolu nezákonnou na základě vad při zjišťování skutkového stavu věci. Navíc tím, že toto pochybení správce daně posoudil krajský soud nesprávně jako porušení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, výtkou o porušení § 2 odst. 2 a 9 téhož zákona se de facto nezabýval a rozsudek je tak i z tohoto důvodu nepřezkoumatelný.

Stěžovatel dále namítá nesprávný výklad § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ze strany žalovaného i krajského soudu, na jehož základě dospěly k chybnému závěru o neprokázání oprávněnosti předmětných výdajů. Podle něj však z dikce zákona jakkoli neplyne pravidlo, že daňově uznatelné jsou pouze výdaje, u nichž se prokáže, že byly vynaloženy vůči ve fakturách deklarovanému dodavateli. Naopak má za to, že toto ustanovení je nutno vykládat tak, že jako daňově uznatelné lze uznat i výdaje, u kterých vyjde najevo, že nebyly vynaloženy vůči deklarovanému dodavateli; to za předpokladu, bude-li prokázáno, že byly skutečně vynaloženy. Odkazuje přitom na výše zmiňovaný nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, všechny zde uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz. Stěžovatel podotýká, že navrhl provedení důkazů svědeckými výpověďmi osob, které byly přímo účastny při tom, kdy měl sporné výdaje fakticky vynaložit, a které tuto skutečnost potvrdily. Správce daně nenabídl jediný důkaz, který by předmětné svědecké výpovědi vyvrátil. Proto má za to, že oprávněnost jím vynaložených výdajů, jako výdajů daňově uznatelných, byla prokázána, přestože nebylo prokázáno, že faktury byly vydány konkrétně dodavatelem, tj. společností KASALI. Stěžovatel upozorňuje na rozpor v odůvodnění krajského soudu, když ten sice na str. 12 rozsudku mu dal za pravdu, že zákon o daních z příjmů nehovoří o tom, že by daňový subjekt musel prokazovat, že zboží nebo služby byly dodány konkrétním dodavatelem, na druhé straně však deklaroval, že důvodem pro jejich neuznání v daném případě byla právě okolnost, že je nenakoupil od společnosti KASALI, která byla uvedena v účetních dokladech. Navíc na str. 9 rozsudku uvedl, že „zákon nestojí na formálním vykázání uskutečnění služby či jiného plnění, ale na stavu faktickém“. Krajský soud tedy jednak uvedl, že rozhodující stav je stav faktický, současně však k tomu v rozporu s tím opírá svůj závěr o nesplnění podmínky v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů o stav formálně vykázaný. Stěžovatel má tak za to, že toto protichůdné odůvodnění je nesrozumitelné a je důvodem pro zrušení napadeného rozsudku podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Uvádí, že napadený rozsudek je nutno zrušit i podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť dokazování, že stěžovatel výdaje skutečně vynaložil, se vůbec nevedlo, a k neuznání výdajů stěžovatelem uplatněných došlo pouze na základě toho, že stěžovatel neprokázal, že výdaje, které vynaložil, měl uhradit právě společnosti KASALI. Za takové situace nemůže obstát úvaha, že by vynaložení sporných výdajů stěžovatel dostatečně neprokázal. Krajský soud tak nejen nesprávně vyložil § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale jeho rozhodnutí nemá ani oporu ve spisu a ve svém důsledku zasahuje do práva stěžovatele garantovaného mu čl. 11 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

Dále stěžovatel namítá, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s námitkami uplatněnými v žalobě, konkrétně s námitkami nesprávného hodnocení důkazů ze strany správních orgánů, zejména svědeckých výpovědí, a že nepřihlédly ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. K hodnocení důkazů se krajský soud jen stručně

vypořádal na str. 10 rozsudku, přičemž vůbec nereflektoval stěžejní námitku uplatněnou stěžovatelem k věrohodnosti svědecké výpovědi jednatelky společnosti KASALI – Pavlíny Jílkové, že mohla být při výpovědi ovlivněna vlastním ekonomickým zájmem na popření obchodní spolupráce se stěžovatelem. Co se týče svědeckých výpovědí svědků Z., P., M., V., L. a Ve., k nim se krajský soud omezil pouze na proklamaci, že v hodnocení jejich výpovědí neshledal stěžovatelem vytýkané vady a že neobstály ve světle dalších zjištění správce daně. Krajský soud bez dalšího jen přebral závěry správce daně a s argumentací stěžovatele se nevypořádal. Rovněž nikterak nereflektoval rozhodné skutečnosti, na základě nichž stěžovatel prokazoval svá tvrzení, že mu materiál nezbytný k výrobě jeho zboží dodala právě firma KASALI, zastoupená panem H. Krajský soud nevěnoval ani pozornost tomu, že všichni svědci kromě jednatelky společnosti KASALI Pavlíny Jílkové jednoznačně prokázali faktické vynaložení stěžovatelem tvrzených výdajů. Výpověď jednatelky společnosti KASALI tak nemůže zvrátit jejich tvrzení prokazující splnění podmínek stanovených § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Navíc okolnosti, že výdaje stěžovatele sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů, jednoznačně svědčí stěžovatelem dosažené příjmy za dodání zboží, které právě deklarovanými fakturami nakoupil, opracoval, zhodnotil a prodal, a které správce daně bezezbytku na příjmové stránce akceptoval.

Jako další stížní námitku stěžovatel uvádí nesouhlas s názorem krajského soudu, že v daném případě nebyly dány podmínky ke stanovení daně podle pomůcek. Podle stěžovatele zde byla splněna jak podmínka, že se mu nepovedlo prokázat rozhodné skutečnosti, tak i podmínka, že nebylo možno stanovit daň dokazováním. Tato druhá podmínka byla splněna, neboť dokazování nebylo u stěžovatele prováděno. To proto, že stěžovateli nebyla vydána žádná výzva, aby prokázal rozhodné skutečnosti. Důkazní břemeno tak nebylo přeneseno na stěžovatele, a proto stěžovatelem nebyly ani předloženy další důkazy a k dokazování nedošlo. Za této situace by bylo stanovení daně dokazováním – bez zohlednění nezbytných výdajů - zneužitím institutu stanovení daně dokazováním.

Za nesprávný považuje stěžovatel rovněž závěr krajského soudu, že v odůvodnění rozhodnutí žalovaného nemusela být jakákoliv zmínka o penále, nebylo-li odvoláním zpochybněno. Podle stěžovatele však lze rozhodnutí žalovaného považovat za přezkoumatelné pouze v případě, pokud z něj vyplývá, o čem vlastně bylo rozhodováno, aniž by v tomto ohledu byla v odvolání vznesena námitka. V této souvislosti odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 212/2007. Stejně tak stěžovatel uvádí, že je překonán právní názor, že by nemohl uplatnit v žalobě námitku, která nebyla vznesena již v odvolacím řízení. Zároveň brojí i proti názoru krajského soudu, že nic nebrání tomu, aby současně s doměřením daně bylo daňovému subjektu stanoveno penále. Aby mohlo být podle stěžovatele penále vyčísleno, musí zde být najisto stanoveno, z jaké částky daně se má stanovit. Daň je přitom známa až jejím vyměřením, resp. doměřením platebním

výměrem, který je účinný až jeho doručením. Tvrdí, že v daném případě absentoval zákonný předpoklad pro vyčíslení penále dodatečně stanovené daně.

Následně stěžovatel uvádí, v čem konkrétně spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů a poukazuje na jiné vady řízení mající vliv na zákonnost:

a) Ve vztahu k otázce nezákonného zahájení daňové kontroly se krajský soud sice touto problematikou zabýval na str. 5 – 7, nicméně přejal jen závěry Nejvyššího správního soudu konstatované v jiných věcech, aniž by presentoval své úvahy vycházející ze skutkového stavu této věci. Na tom nic nemění ani to, že krajský soud na závěr uvedl, že „ke stejnému závěru dospěl krajský soud i v projednávané věci". Stěžovatel se tak nedozvěděl o právních názorech krajského soudu, čímž bylo zasaženo do jeho práv garantovaných v čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny. Stěžovatel tak nemá možnost napadnout úvahy krajského soudu, přičemž mu nepřísluší, aby touto kasační stížností polemizoval, nebo se domáhal změny právního názoru Nejvyššího správního soudu, který byl vyjádřen v rozhodnutích uváděných krajským soudem v napadeném rozsudku, které se navíc týkaly právnických osob.
b) Stěžovatel v žalobě vytýkal, že správce daně i žalovaný žádným způsobem nedbaly na rozhodné skutečnosti vyplývající ze svědeckých výpovědí svědků, z nichž nesporně vyplývalo, že stěžovatel deklarovaný materiál skutečně nakoupil, zaplatil, opracoval a dále jej prodal. Krajský soud však vytýkanou vadu nijak nereflektoval, ani nezohlednil tyto skutkové a právní okolnosti případu. Z daného vyplývá, že nevypořádal všechny žalobní body.
c) Nepřezkoumatelnost dále shledává v tom, že krajský soud se žádným způsobem nevyjádřil k jeho odkazu na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 82, a nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04. Z této judikatury přitom vyplývá, že žalobou napadené rozhodnutí je v rozporu s § 2 odst. 1, § 31 odst. 2 a 9 zákona o správě daní a poplatků a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a zároveň v rozporu s čl. 36 a 11 Listiny, neboť stěžovateli nebylo umožněno řádně prokázat své náklady, přičemž náklady nebyly reflektovány jen proto, že správce daně došel k závěru, že stěžovatel zboží (náklady) nepořídil od té osoby, která byla uvedena v daňovém dokladu. Správce daně však bezezbytku akceptoval příjmy stěžovatele související s předmětnými náklady, tj. skutečnost, že stěžovatel musel tyto náklady vynaložit, aby dosáhl uznaných zdanitelných příjmů.
d) Stěžovatel má rovněž za to, že krajský soud napadeným rozsudkem zasáhl do jeho práva na spravedlivý proces a právo na zákonného soudce. Zjistil totiž, že pasáže v napadeném rozsudku jsou totožné jako pasáže rozsudku jiného senátu krajského soudu v jiné věci stěžovatele. Stěžovatel nepochybuje o tom, že tyto rozsudky od sebe byly opsány. Na základě toho má pochyby o tom, který senát a v jakém složení skutečně věc posuzoval, nebo zda dokonce nerozhodoval krajský soud v „kolektivním senátu" složeném z obou dvou

senátů. Takový postup považuje za rozporný s § 31 a 54 odst. 2 s. ř. s., případně s § 87 zákona č. 6/2002 Sb., o soudech, soudcích, přísedících a státní správě soudů a o změně některých dalších zákonů (zákon o soudech a soudcích), ve znění pozdějších předpisů, a nepochybně v rozporu s čl. 36 odst. 1 a 2 a čl. 38 Listiny.

Dne 20. 7. 2011 bylo Nejvyššímu správnímu soudu doručeno druhé doplnění kasační stížnosti, v němž stěžovatel odkázal na další judikaturu dle jeho mínění dopadající na předmětnou věc. Jedná se o nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, v němž byl vysloven závěr, že se správce daně nemůže nikterak zprostit své povinnosti jednat při správě daní v daňovém řízení v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, přitom je povinen chránit zájmy státu a dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu. Této povinnosti odpovídá mimo jiné možnost zdanit jen tu část finančního zisku, jež bere na zřetel výdaje na zajištění příjmů. Rovněž odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 2095/07, v němž byl potvrzen již dříve vyslovený názor, že při vybírání daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve správné výši.

V předmětném doplnění stěžovatel poukázal také na rozsudky Evropského soudního dvora ze dne 12. 1. 2006 ve věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen a následně na rozsudky ze dne 6. 7. 2006 ve věcech C-439/04 a C-440/04 Kittel, podle kterých je třeba vyloučit u plátců, kteří se bez vlastní viny stali součástí podvodného jednání, aby byli nuceni nést následky protiprávního jednání jiných subjektů v případech, kdy své daňové povinnosti řádně plnili. Stěžovatel má za to, že lze závěry v nich uvedené aplikovat i v nyní posuzované věci. S ohledem na to je názoru, že bylo povinností správce daně zohlednit minimálně částku nezbytných výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které musel prokazatelně vynaložit na nákup zboží, které pak dále prodal, přiznal z něj daň, kterou i odvedl. Na podporu svých tvrzení odkázal i na další dva rozsudky Nejvyššího správního osudu ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Afs 92/2009 - 64, a ze dne 9. 6. 2011, č. j. 7 Afs 39/2011 - 72. Z výše citovaných rozhodnutí vyplývá, že stěžovatel oprávněnost výdajů prokázal. Postup správce daně, který mu neuznal výdaje žádné, přestože je stěžovatel musel nutně vynaložit, považuje za nesprávný. Zdaní-li správce daně příjmy, musí rovněž zohlednit výdaje na tyto příjmy vynaložené. Ve světle všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ke kasační stížnosti zaslal vyjádření, v němž pouze odkázal na obsah odůvodnění rozhodnutí ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1538/10-1100-602177, a vyjádření k žalobě č. j. 3847/10-1100-602177 ke sp. zn. 31 Ca 63/2010.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí krajského soudu uplatněnými stěžovatelem v kasační stížnosti, a to z toho důvodu, že pokud by zdejší soud dospěl k názoru, že je předmětné rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné, musel by k takové skutečnosti přihlédnout rovněž z moci úřední, jak je stanoveno v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. V případě, že by Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným, nemohl by věc vůbec meritorně přezkoumávat. Již na základě této skutečnosti by musel věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Po posouzení napadeného rozsudku ve smyslu právě uvedeném zdejší soud dospěl k závěru, že námitkám stěžovatele o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu nelze vyhovět. Nejvyšší správní soud má za to, že se krajský soud v odůvodnění rozhodnutí vypořádal se všemi námitkami, své závěry řádně vysvětlil a zdůvodnil, o čemž nakonec svědčí i skutečnost, že s nimi stěžovatel v kasační stížnosti sám podrobně polemizuje. Zdejší soud neshledal u předmětného rozsudku ani žádné stěžovatelem konstatované vady mající vliv na zákonnost. Pokud má stěžovatel za to, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s námitkou nezákonného zahájení daňové kontroly proto, že pouze vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu a sám neuvedl žádné své úvahy, potom zdejší soud uvádí, že na takovém postupu krajského soudu neshledal žádné pochybení. Naopak, krajský soud postupoval zcela správně, respektoval-li judikaturu Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud je totiž podle § 12 s. ř. s. vrcholným soudním orgánem ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví, přičemž jedním z jeho hlavních úkolů je zajišťování jednoty a zákonnosti rozhodování tím, že rozhoduje o kasačních stížnostech v případech stanovených tímto zákonem, a dále rozhoduje v dalších případech stanovených tímto nebo zvláštním zákonem. Nejvyšší správní soud sleduje a vyhodnocuje pravomocná rozhodnutí soudů ve správním soudnictví a na jejich základě v zájmu jednotného rozhodování soudů přijímá stanoviska k rozhodovací činnosti soudů ve věcech určitého druhu. V zájmu zákonného a jednotného rozhodování správních orgánů se Nejvyšší správní soud v případech a postupem v tomto zákoně stanoveným může při své rozhodovací činnosti usnést na zásadním usnesení. Z daného vyplývá, že krajské soudy jsou vázány výsledky rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu, a pokud rozhodují ve věci, na kterou lze vzhledem ke skutkovým okolnostem již vyslovený názor Nejvyššího správního soudu aplikovat, potom jsou povinny tak učinit. Zdejší soud přitom zjistil, že převzaté názory Nejvyššího správního soudu krajský soud v daném případě zcela správně aplikoval na předmětný skutkový stav. Na tom nic nemění ani skutečnost, že se v daném případě jedná o daňovou povinnost fyzické osoby a v případě již řešeného případu o daňovou povinnost právnické osoby, neboť závěry v rozsudku Nejvyššího

správního soudu se týkají obecné otázky zahájení daňové kontroly společné pro všechny daně, u nichž k daňové kontrole dochází, tj. bez ohledu na to, zda se jedná o daň fyzické či právnické osoby.

Tvrdí-li stěžovatel, že se nedozvěděl názory krajského soudu, s nimiž by mohl polemizovat, když s názory Nejvyššího správního soudu polemizovat nemůže, potom kasační soud podotýká, že není pravdou, že by stěžovateli cokoli bránilo, aby názory převzaté od Nejvyššího správního soudu věcně v kasační stížnosti zpochybnil. Názory Nejvyššího správního soudu již jednou vyřčené totiž nelze považovat za nezměnitelná dogmata. Sám § 17 s. ř. s. předpokládá možnost odchýlení se jednoho senátu Nejvyššího správního soudu při rozhodování od názoru již dříve vysloveného jiným senátem tohoto soudu. Proto skutečnost, že krajský soud převzal názory od Nejvyššího správního soudu, neznamená absolutní nemožnost jejich zvrácení. Stěžovateli proto nelze v jeho názoru nemožnosti polemizovat s názory uvedenými v napadeném rozsudku přisvědčit. Ostatně stěžovatel tak sám učinil, když v kasační stížnosti uvedl důvody, proč nelze s názorem o zákonnosti zahájení předmětné daňové kontroly souhlasit, přičemž zdejší soud je povinen se jimi v tomto rozsudku zabývat.

Za nepřezkoumatelné stěžovatel považuje rovněž vypořádání jeho žalobních námitek týkajících se nedostatečného zohlednění rozhodných skutečností vyplývajících ze svědeckých výpovědí jím navržených svědků, které prokazovaly, že stěžovatel deklarovaný materiál skutečně nakoupil. Nejvyšší správní soud stejně jako krajský soud neshledal v hodnocení svědeckých výpovědí ze strany správních orgánů namítané vady. Naopak z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že se svědeckými výpověďmi dostatečně zabýval a všechny důkazy hodnotil jednotlivě, jakož i v jejich vzájemné souvislosti. Rovněž zdejší soud naznal, že také z odůvodnění rozsudku krajského soudu je patrno, že se krajský soud problematikou svědeckých výpovědí řádně zabýval (str. 10 a 11 rozsudku), a v rámci posouzení důvodnosti žaloby je řádně hodnotil. Ani této námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu proto nebylo zdejším soudem vyhověno.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku neshledal Nejvyšší správní soud ani ve vztahu k tvrzení, že se krajský soud neměl žádným způsobem vypořádat s odkazem stěžovatele na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 82, ani s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04. Přitom z této judikatury dle stěžovatele vyplývá, že žalobou napadené rozhodnutí je v rozporu s § 2 odst. 1, § 31 odst. 2 a 9 zákona o správě daní a poplatků a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a zároveň v rozporu s čl. 36 a 11 Listiny, když mu nebylo umožněno řádně prokázat své náklady. Nejvyšší správní soud sice shledal, že se krajský soud zvlášť ke každému ze zmiňovaných rozhodnutí výslovně nevyjádřil, nicméně na str. 11 souhrnně ke stěžovatelem citovaným judikátům uvedl, že nejsou v rozporu s postupem správce daně. V souladu s nimi vysvětlil, že v případě, že správce daně vyvrátí tvrzení daňového subjektu ohledně

osoby dodavatele uvedeného na faktuře, je skutečně správce daně povinen se zabývat uplatněnými návrhy daňového subjektu na doplnění dokazování k prokázání uskutečnění daňového výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však na daňovém subjektu, aby svá tvrzení bez jakýchkoli pochybností prokázal. Krajský soud v souvislosti s tím uvedl, že v daném případě stěžovatel tyto skutečnosti bezesporu neprokázal. Přestože se krajský soud mohl touto problematikou zabývat podrobněji, vyslovit se konkrétně ke každému z odkazů na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu a explicitně stěžovateli vysvětlit význam judikatury, na niž sám odkazoval, má Nejvyšší správní soud za to, že v kontextu celého rozsudku lze vypořádání krajského soudu považovat za dostatečné. Z rozsudku krajského soudu je totiž patrno, že na tato rozhodnutí při svém rozhodování bral zřetel a problematikou možnosti stěžovatele prokázat výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů se v rozsudku zabýval vyčerpávajícím způsobem.

Co se týká námitky stěžovatele, že krajský soud napadeným rozsudkem zasáhl do jeho práva na spravedlivý proces a práva na zákonného soudce, potom ani tuto námitku zdejší soud neshledal důvodnou. U stěžovatele vznikly pochybnosti, zda příslušný senát skutečně věc rozhodoval, nebo zda ji de facto nerozhodoval senát jiný, případně zda nerozhodovaly senáty společně, když pasáže rozsudku jiného senátu krajského soudu v jiné věci stěžovatele jsou totožné s pasážemi nyní napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že pokud senát rozhodující v daném případě při svém rozhodování reflektoval svoji předchozí judikaturu, přičemž ve svém rozsudku vycházel z částí dřívějšího rozsudku, které skutkově a právně dopadaly na nyní posuzovanou věc, nelze takovému postupu nic vytknout. Naopak, vycházeje z toho, že je žádoucí, aby krajské soudy ve skutkově totožných věcech rozhodovaly konstantně, nelze na vytýkaném postupu shledat pochybení. Čerpá-li jeden senát z rozsudku jiného senátu, neznamená to ještě, že rozhodoval podle rozvrhu práce nepříslušný soud nebo že by se jednalo o kolektivní rozhodování. Bez dalšího nelze dospět ani k závěru, že by rozhodující senát závěry dříve vyslovené bez jakéhokoli hodnocení přebíral. Soud si totiž musí vždy vyhodnotit a posoudit, zda ten který rozsudek, z kterého zamýšlí čerpat, dopadá i na jím posuzovanou věc. Dospěje-li po této úvaze ke stejným závěrům jako senát, který v obdobné věci stěžovatele rozhodoval již dříve, nic mu nebrání postupovat způsobem, který stěžovatel nyní vytýká. V daném případě zdejší soud neshledal na postupu krajského soudu žádné pochybení, jakož ani porušení práva na zákonného soudce či práva na spravedlivý proces. Obecnou námitku stěžovatele, z níž není patrno, v čem konkrétně nezákonnost postupu krajského soudu spatřuje, považuje zdejší soud z výše uvedených důvodů za nedůvodnou.

Zdejší soud neshledal ani tvrzenou nepřezkoumatelnost, že se krajský soud nevyjádřil k výtce o porušení § 2 odst. 2 a 9 téhož zákona. Z obsahu odůvodnění napadeného rozsudku je patrno, že se námitkou porušení povinnosti součinnosti

a spolupráce vyplývající z výše uvedených ustanovení zabýval, přičemž žádné takové porušení nenaznal (str. 8 rozsudku).

Vzhledem k tomu, že žádná procesní námitka stěžovatele proti rozsudku krajského soudu neuspěla, Nejvyššímu správnímu soudu nic nebrání posoudit rovněž věcné námitky v kasační stížnosti uvedené. Jako první námitkou se zabýval námitkou nezákonného zahájení daňové kontroly. Stěžovatel trvá na tom, že absence důvodu (pochybností) pro zahájení daňové kontroly způsobuje nezákonnost tohoto zásahu, přičemž správce daně neměl žádného důvodu v daném případě daňovou kontrolu zahájit. Tento názor byl vysloven v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, který však krajský soud nereflektoval. Stěžovatel má za to, že v daném případě nebyla daňová kontrola řádně zahájena, proto nebyla ani způsobilá přetrhnout tříletou prekluzivní lhůtu k vyměření či doměření daně. Nejvyšší správní soud zjistil, že krajský soud shodně znějící žalobní námitku zamítl. Vycházel přitom z již ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, především z rozsudku tohoto soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovaného pod č. 2000/2010 Sb. NSS. V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud uvedl, že „*samotná a zcela obecná námitka stěžovatele, že daňová kontrola u něj byla zahájena svévolně, nemůže uspět. Především proto, že – jak plyne ze shora provedené argumentace – nelze vyloučit provádění tzv. namátkových daňových kontrol, které samy o sobě nejsou protizákonné*.“ Nejvyšší správní soud zjistil, že rovněž stěžovatel v žalobě, jakož i v kasační stížnosti, namítá pouze zcela obecně, že zde neexistovalo konkrétní podezření správcem daně formulované pro zahájení daňové kontroly. Nenamítá jakékoli další pochybení či konkrétní šikanózní jednání správce daně, na základě něhož by bylo možno zahájení daňové kontroly považovat za nezákonné. Proto postup krajského soudu v souladu s citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu shledal na místě.

Na tom nic nemění ani skutečnost, že Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, vyslovil poměrně obecné závěry o nutnosti „existence formulovaného konkrétního podezření správcem daně při zahájení daňové kontroly“. Nejvyšší správní soud totiž v citovaném rozsudku dospěl k tomu, že takový závěr nelze za zcela obecně aplikovatelný přijmout. Podrobně se ve svém rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, vyslovil k tomu, z jakých důvodů a na základě čeho je nutno na tuto problematiku pohlížet jinou optikou než nastíněnou v nálezu Ústavního soudu. V daném rozsudku Nejvyšší správní soud poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, dle něhož „*obecný soud je povinen respektovat vyložené a aplikované nosné právní pravidlo (rozhodovací důvod), o něž se opíral výrok nálezu Ústavního soudu, při rozhodování následujících skutkově obdobných případů. Postup obecného soudu, jenž právní názor v nálezu vyjádřený odmítne respektovat, není v rozporu s čl. 89 odst. 2 Ústavy, pokud je z opodstatněných a důkladně vysvětlených důvodů přesvědčen o tom, že je nutno právní závěry prezentované Ústavním soudem revidovat. Důvodem ospravedlňujícím takový postup však nejsou pouhá tvrzení obecného soudu, že právní názory Ústavního*

soudu jsou argumentačně nezpochybnitelné, že judikatura Ústavního soudu je v připodobnitelných věcech nekonzistentní a že je respektuhodná jen tehdy, naznačuje-li podrobně další rozhodovací praxi. Reflektování ústavněprávních výkladů Ústavního soudu nemůže záviset na tom, zda jsou orgány veřejné moci subjektivně přesvědčeny o jeho správnosti a dostatečné přesvědčivosti. Obecné soudy musí zajistit užitím interpretačních principů rozumnou aplikaci nálezů Ústavního soudu i v případě, že jeho judikatura není zcela jednotná a konzistentní, přičemž nalézání konzistentní linie v ústavní judikatuře musí být činěno v dobré víře.“ Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, vyšel ze svého rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, podle kterého „*jsou obecné soudy povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. K odchylce od ní by mohly přistoupit pouze ve výjimečných případech, a to např. tehdy, pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevypořádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takovéhoto rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrno, že k tomuto nevypořádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí anebo by došlo k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil.*“

V návaznosti na právě uvedené dospěl Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku k závěru, že nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrno, že by tak činil záměrně. Ústavní soud v citovaném nálezu především nezohlednil judikaturu Nejvyššího správního soudu, „*který vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly: možnost podat námitky a povinnost správce daně rozhodnout o nich v určité lhůtě; obrana proti daňové kontrole jako proti nezákonnému zásahu a z toho plynoucí možnost správního soudu vyslovit zákaz pokračovat v porušování práva daňového subjektu (§ 87 odst. 2 s. ř. s.), tj. fakticky zakázat pokračovat v daňové kontrole, a přikázat obnovit stav před zásahem (např. stanovit povinnost vrátit zabavené účetnictví či jiné dokumenty); neúčinnost zahájení daňové kontroly, pokud byla zahájena toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly.*“ Ústavní soud ve svém nálezu explicitně nevyvrátil, že jím sledovaného cíle, tj. ochrany před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu, nelze dostatečně dosáhnout prostředky plynoucími z judikatury Nejvyššího správního soudu. Na základě těchto úvah dospěl druhý senát Nejvyššího správního soudu v citovaném rozsudku k tomu, že je zde prostor se od právního názoru vyjádřeného v předmětném nálezu Ústavního soudu odchýlit.

Tento závěr byl následně Nejvyšším správním soudem mnohokrát potvrzen (např. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2009,

č. j. 1 Afs 84/2009 - 90, ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Aps 2/2010 - 54, ze dne 24. 3. 2010, č. j. 8 Afs 7/2010 - 70, ze dne 15. 4. 2010, č. j. 7 Afs 15/2010 - 89, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 9 Afs 108/2009 - 43, ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 26/2010 - 163, ze dne 27. 5. 2010, č. j. 2 Afs 10/2010 - 71, ze dne 30. 6. 2010, č. j. 1 Aps 1/2010 - 89, či ze dne 9. 9. 2010, č. j. 2 Aps 1/2010 - 156, nejnověji v rozsudku ze dne 22. 7. 2011, č. j. 5 As 61/2010 - 61). Je tedy patrno, že dosavadní judikatura zdejšího soudu je v posouzení předmětné otázky zcela konzistentní a ustálená, přičemž jde o názorovou shodu mezi jednotlivými senáty zdejšího soudu. Nutno podotknout, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 1009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, byl podroben přezkumu samotným Ústavním soudem, který usnesením ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10, ústavní stížnost proti tomuto rozsudku odmítl pro její zjevnou neopodstatněnost a uvedl, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu z Ústavou stanoveného rámce nevybočuje.

Nejvyšší správní soud posoudil uvedenou kasační námitku a dospěl k závěru, že krajský soud rozhodl správně, postupoval-li v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, a že v nyní posuzované věci byly s ohledem na výše uvedené důvody dány podmínky pro neaplikaci předmětného nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Obecná argumentace stěžovatele v kasační stížnosti uplatněná, že předmětný nález na danou věc zcela dopadá, zdejší soud nepřesvědčila k tomu, aby měl důvod se k dříve vyslovenému názoru tohoto soudu nepřiklonit.

Zdejší soud proto nadále v souladu se svou výše uvedenou judikaturou považuje daňovou kontrolu za preventivní nástroj, jehož předmětem je přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem. Jejím podstatným znakem je možnost jejího namátkového provedení, tj. správce daně nemusí a priori disponovat podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. Tyto znaky jsou typické pro jakékoliv kontroly prováděné v oblasti veřejné správy (na rozdíl od vytýkacího řízení podle § 43 zákona o správě daní a poplatků - k tomu blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102). Lze tedy uzavřít, že k zahájení daňové kontroly není podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu obecně nutné konkrétní podezření či pochybnosti o správnosti předchozích daňových přiznání. Daňová kontrola, provedená bez formálně sdělených pochybností správce daně daňovému subjektu, je proto úkonem, který má vliv na běh lhůty předpokládaný v § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Je však nutno zdůraznit, že správce daně musí vždy dbát na to, aby byla daňová kontrola zahájena za okolností, které zcela vylučují jakékoli zneužití tohoto institutu v neprospěch daňového subjektu. Tak by tomu bylo např. za situace, kdy by daňová kontrola byla zahájena pouze čistě formálně na hranici prekluzivní lhůty.

V daném případě však daňová kontrola za zdaňovací období 2006 proběhla zcela v souladu s těmito požadavky, neboť byla zahájena dne 23. 5. 2008 (protokol č. j. 78991/08/233931/2970), tj. více než rok před skončením běhu prekluzivní

lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Ze správního spisu je patrno, že daňová kontrola nebyla zahájena pouze formálně, stěžovatel byl při jejím zahájení vyzván, aby do 31. 5. 2008 správci daně předložil potřebné doklady. Daňová kontrola probíhala kontinuálně a správce daně nebyl nečinný. Proto lze předmětnou daňovou kontrolu v souladu s výše uvedeným považovat za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, přičemž nová prekluzivní lhůta tak končí až dne 31. 12. 2011. Daňová kontrola však vyústila ve vydání dodatečného daňového výměru ze dne 17. 9. 2009 a následně byla přezkoumána žalovaným, který vydal rozhodnutí dne 3. 3. 2010. Toto rozhodnutí bylo doručeno stěžovateli dne 10. 3. 2010, tj. v zákonné prekluzivní lhůtě. Lze tedy uzavřít, že Nejvyšší správní soud v daném případě shledal, že daňová kontrola byla zahájena v souladu se zákonem, přerušila běh prekluzivní lhůty k dodatečnému vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a rozhodnutí správních orgánů byla vydána a nabyla právní moci před skončením zákonné prekluzivní lhůty. Námitka stěžovatele, že daň byla z důvodů nezákonného zahájení daňové kontroly vyměřena neoprávněně vně zákonné prekluzivní lhůty, je proto nedůvodná.

Následně se zdejší soud zabýval námitkou, v níž stěžovatel uvádí, že mu nebylo během celé daňové kontroly řádně s ohledem na zásadu součinnosti umožněno, aby prokázal, že výdaje dle faktur F119, F120, F121, F122, F205, F206, F208 a F209 vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť mu správce daně neměl za celou dobu řízení sdělit své pochybnosti. Trvá na tom, že měl právo, aby mu správce daně za účelem jejich odstranění zákonem stanoveným způsobem (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků) uložil důkazní povinnost. Správce daně tak neučinil a dospěl k nesprávnému závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal rozhodné skutečnosti, tj. oprávněnost výdajů podle § 24 zákona o daních z příjmů. Pokud mu správce daně své pochybnosti sdělil až ve zprávě o daňové kontrole, má stěžovatel za to, že to již bylo pozdě, neboť ve zprávě jsou již formulovány skutkové a právní závěry. Dále uvádí, že správní orgány žádným relevantním způsobem nezpochybnily stěžovatelem předložené důkazy. Kdyby tak učinily, potom by stěžovatel byl ve věci aktivnější a snažil se svá tvrzení prokázat dalšími důkazy. Z výše uvedeného je dle stěžovatele zřejmé, že v dané věci byla porušena ze strany správce daně povinnost součinnosti a spolupráce (§ 2 odst. 2 a 9 zákona o správě daní a poplatků) ve fázi před projednáním zprávy o daňové kontrole. Odkazuje přitom na nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx. Zároveň odkazuje na výše zmiňovaný nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Závěrem podotýká, že tím, že vytýkané pochybení správce daně posoudil krajský soud nesprávně jako porušení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, výtkou o porušení § 2 odst. 2 a 9 téhož zákona se de facto nezabýval a rozsudek je tak i z tohoto důvodu nepřezkoumatelný.

K danému Nejvyšší správní soud podotýká, že podle § 24 zákona o daních z příjmů *se výdaje (náklady) vynaložené na zajištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

Ze zákona o správě daní a poplatků, konkrétně z jeho ustanovení § 31 odst. 9, vyplývá, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, který má jednak povinnost sám daň přiznat, tedy „břemeno tvrzení“, ale též povinnost toto své tvrzení doložit – „břemeno důkazní“. Z tohoto ustanovení totiž vyplývá, 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.* Správce daně tak není povinen výslovně daňovým subjektům důkazní povinnost ukládat, důkazní povinnost daňovým subjektům vyplývá přímo ze zákona. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky, nelze však použít takové, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Z ustanovení § 31 odst. 4 uvedeného zákona vyplývá, že jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. V prvé fázi řízení tedy zákonodárce přenáší důkazní břemeno na daňový subjekt (k tomu srovnej nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).

Z ustanovení § 2 zákona o správě daní a poplatků vyplývají základní zásady, kterými je daňové řízení ovládáno. Jednou z nich je také zásada součinnosti, podle které *správci daně postupují v řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností mají volit jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují ještě dosáhnout cíle řízení, tj. správného stanovení a vybrání daně.*

Z právě uvedeného je patrno, že odečte-li si daňový subjekt určité výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, čímž sníží základ daně, je povinen toto své tvrzení rovněž prokázat. Přitom tato jeho povinnost vyplývá přímo ze zákona. I když je prokazování daňových výdajů (nákladů) prvotně záležitostí dokladovou, z výše uvedeného vyplývá, že daňový subjekt může k prokázání svých tvrzení předložit prakticky jakékoli důkazní prostředky za splnění podmínky, že byly opatřeny v souladu se zákonem. Je totiž nutno respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, a nelze omezit možnosti daňového subjektu osvědčit průkaznost vynaložených výdajů pouze na důkaz pomocí účetního dokladu splňujícího veškeré náležitosti podle § 11 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Daňovému subjektu je proto nutno dát možnost, aby svoji důkazní povinnost splnil předložením jakéhokoliv důkazního prostředku (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Je však na daňovém subjektu, aby aktivně postupoval a správci daně důkazy

předkládal a navrhoval. Správce daně je pak povinen daňovému subjektu vycházet v jeho snaze svá tvrzení prokázat vstříc. Navrženými důkazy je správce daně povinen se zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud tedy ve světle uvedeného a s ohledem na námitky stěžovatele posoudil postup správce daně v nyní posuzovaném případě. S názory stěžovatele o porušení zásady součinnosti, „povinnosti mu důkazní povinnost uložit“ a na základě toho o nesprávném závěru, že se stěžovateli nepodařilo uplatněné výdaje prokázat, se neztotožnil. Správce daně nebyl povinen výslovně na stěžovatele důkazní povinnost „uložit“. Ze zákona vyplývá, že daňový subjekt je sám povinen prokázat všechny skutečnosti, které uvedl v přiznání, hlášení a vyúčtování, případně k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V daném případě byl stěžovatel vyzván výzvou ze dne 13. 10. 2008, č. j. 113254/08/233931/8299, k prokázání konkrétních skutečností, které měly doložit tvrzení stěžovatele o oprávněnosti uplatnění výdajů na zboží zakoupené od společnosti KASALI ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Přestože správce daně výslovně své pochybnosti neformuloval, již z obsahu této výzvy je patrno, co správce daně požadoval od stěžovatele prokázat. Rovněž z dalšího průběhu daňového řízení, jakož i ze zprávy o daňové kontrole, je zřejmé, jaké pochybnosti a k jakým výdajům uplatněným v daňovém přiznání správce daně měl, a co bylo nutno prokazovat.

Navíc zdejší soud dále zjistil, že správce daně dostál své povinnosti vyplývající z § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků (protokol ze dne 7. 9. 2009, č. j. 97270/09/233931602970), podle kterého *daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.* Citované ustanovení stěžovateli zaručuje právo v této fázi řízení znovu doplnit svá tvrzení o nové skutečnosti prokazující oprávněnost uplatnění výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, případně navrhnout nové důkazy. Správce daně je povinen se k těmto novým návrhům a tvrzením daňového subjektu vyjádřit, případně je provést. Této možnosti však stěžovatel nevyužil. Má-li stěžovatel za to, že v této chvíli již nemohl svá práva na prokázání svých tvrzení řádně uplatňovat, neboť ve zprávě o daňové kontrole jsou již formulovány skutkové a právní závěry správce daně, potom z výše uvedeného vyplývá opak. Navíc byl stěžovatel na pokyn žalovaného také seznámen správcem daně dne 11. 2. 2010 zvlášť s výsledky dokazování při kontrole daně z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období (protokol č. j. 16968/10/233932608299). Rovněž k nim měl stěžovatel možnost se vyjádřit, ale ani tuto možnost nevyužil. Nejvyšší správní soud je názoru, že z výše uvedeného je nepochybné, že stěžovateli byly pochybnosti správce daně známy a musel si být vědom, co je v daném případě nutno prokazovat. Nic mu nebránilo v tom, aby tak učinil, přičemž tuto možnost měl prakticky až do vydání rozhodnutí o odvolání.

Zdejší soud má za to, že do této doby měl stěžovatel dostatek možností svůj názor na věc vyjádřit a doplnit řízení o další důkazní prostředky.

Skutečnost, že se stěžovatel spolehl pouze na to, že důkazy, které předložil, musí být dostatečné, nemůže být brána k tíži správci daně. Pokud uvádí, že správní orgány žádným relevantním způsobem nezpochybnily jím předložené důkazy, přičemž kdyby tak učinily, potom by byl ve věci aktivnější a snažil se svá tvrzení prokázat dalšími důkazy, potom Nejvyšší správní soud uvádí, že si stěžovatel měl svá práva řádně hájit a svých možností svá tvrzení prokázat dostatečně využít. Navíc správce daně svůj názor o svědeckých výpovědích ve zprávě o daňové kontrole řádně presentoval a stěžovatel měl možnost na něj reagovat. Co se týče tvrzení, že kdyby mu správce daně konkrétněji sdělil své pochybnosti o jím předložených důkazech, potom by se dozajista účastnil i výslechu svědkyně – jednatelky společnosti KASALI, zdejší soud podotýká, že správce daně neměl v této fázi řízení povinnost stěžovateli jakékoli konkrétní závěry o jím předložených důkazech sdělovat. Nejvyšší správní soud však konstatuje, že bylo v zájmu stěžovatele, aby se tohoto výslechu účastnil, o pochybnostech správce daně se v rámci výslechu více dozvěděl a využil možnosti klást svědkyni otázky. Ani této možnosti však bez vážných důvodů nevyužil.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud naznal, že námitky stěžovatele o nesdělení pochybností a zabránění mu v možnosti prokázat svá tvrzení jsou nedůvodné. V tomto smyslu nelze považovat za případný ani odkaz na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, kdy stěžovatel argumentuje, že je-li nutno pochybnosti sdělit před zahájením daňové kontroly, tím spíše v jejím průběhu. Nejvyšší správní soud však nemá pochyb o tom, že stěžovateli byly pochybnosti správce daně o jeho tvrzeních uvedených v daňovém přiznání zřejmé. Zdejší soud tak dospěl k závěru, že správní orgány v daném případě postupovaly zcela správně a v souladu se zákonem, a že stěžovateli nelze přisvědčit v tom, že by mu svým postupem znemožnily svá tvrzení prokázat. Naopak z výše předestřeného je zřejmé, že to byl stěžovatel sám, kdo svá práva řádně nehájil.

Za podstatné zdejší soud považuje, že všechny stěžovatelem navržené důkazy byly správcem daně provedeny a hodnoceny. To na rozdíl od případů, na které stěžovatel odkazuje. V případě, který byl řešen v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, správní orgány neprovedly navržený důkaz výslechem svědka, čímž daňovému subjektu znemožnily svá tvrzení prokázat. Stejně tak ve věci nálezu Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, bylo stěžovateli v řízení před správními orgány i krajským soudem znemožněno svá tvrzení prokázat, když nebyly provedeny jím navržené důkazy. Navíc v daném případě správce daně nedostál ani povinnosti podle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků a daňový subjekt vůbec neseznámil s výsledky daňové kontroly před jejím ukončením. Ani nález Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2008,

sp. zn. II. ÚS 2095/07, v němž správní orgány odmítly důkazy, které jediné by mohly v tomto případě prokázat daňovým subjektem tvrzené skutečnosti, na nyní projednávanou věc nedopadá. V nyní posuzované věci správní orgány žádné návrhy na provedení důkazů neodmítly, naopak provedly všechny důkazy, které stěžovatel k prokázání svých tvrzení požadoval.

Zdejší soud má za to, že ani rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Afs 92/2009 - 64, a ze dne 9. 6. 2011, č. j. 7 Afs 39/2011 - 72, na danou věc nedopadají. V prvém případě správce daně vyloučil žalobci výdaje, které tento určitým způsobem dokládal, sám ale již neunesl důkazní břemeno stran vyvrácení skutečností žalobcem deklarovaných. Nejvyšší správní soud je však názoru, že v nyní projednávaném případě byla situace jiná. V nyní posuzované věci se správci daně důkazní břemeno unést podařilo, neboť zpochybnil věrohodnost a jednoznačnost závěrů vyplývajících ze stěžovatelem předložených důkazů. Co se týká druhého rozsudku Nejvyššího správního soudu, zdejší soud podotýká, že v tomto případě správce daně po té, co zjistil nesrovnalosti v tvrzeních týkajících se žalobcem uplatněných nutně vynaložených výdajů, nevedl již žádné další dokazování, odmítl provést navržené důkazy, nepřihlédl k důkazu svědčícímu žalobci a bez dalšího ustal na stanovisku, že žalobce důkazní břemeno neunesl. Jak bylo již uvedeno výše, v předmětném případě však správní orgány provedly všechny důkazy stěžovatelem předložené, dostatečně zjistily skutkový stav věci a provedené důkazy stěžovatelem navržené vyhodnotily, přičemž své důkazní břemeno jejich zpochybněním unesly. Z právě předestřeného vyplývá, že ani tyto odkazy nejsou případné.

Stěžovatel dále namítá, že žalovaný i krajský soud nesprávně vyložily § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, na jehož základě dospěly k chybnému závěru, že stěžovatel u uplatněných sporných výdajů neprokázal jejich oprávněnost. Podle něj však z dikce zákona jakkoli neplyne pravidlo, že daňově uznatelné jsou pouze výdaje, u nichž se prokáže, že byly vynaloženy vůči ve fakturách deklarovanému dodavateli. Má za to, že oprávněnost jím vynaložených výdajů, jako výdajů daňově uznatelných, byla prokázána, přestože nebylo prokázáno, že byly vydány konkrétně dodavatelem, tj. společností KASALI. Za situace, kdy zde neexistují žádné důkazy, které by vyvracely, že stěžovatel deklarované částky skutečně fakticky vynaložil, nemůže obstát ani úvaha, že by vynaložení sporných výdajů stěžovatel dostatečně neprokázal. Dané dovodil z již zmiňovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73. Poukázal rovněž na rozpor odůvodnění rozsudku krajského soudu na str. 9 a str. 12.

K danému Nejvyšší správní soud uvádí, že, jak bylo již výše podrobně rozebráno, podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je povinností daňového subjektu výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů prokázat, přičemž k tomu může použít jakékoli důkazní prostředky, které byly pořízeny v

souladu se zákonem. Správce daně je povinen vždy vycházet z faktického stavu věci. Prvotně se tento stav prokazuje právě formálními doklady o výdajích, nicméně jejich zpochybnění správcem daně neznamená, že daňový subjekt nemůže nadále navrhovat důkazy a svá tvrzení na základě dalších důkazů prokázat. V takovém případě však musí daňový subjekt faktický stav věci prokázat do té míry, že o něm nebudou žádné pochybnosti. Tento závěr vyplývá také z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, na který stěžovatel odkazuje. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud vyslovil, že vyvrátí-li správce daně 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 o daních z příjmů. 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.

V nyní projednávané věci byl daňový doklad, na základě něhož měl stěžovatel doložit své výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních příjmů, správcem daně zpochybněn. Z výše uvedeného vyplývá, že v takovém případě bylo na stěžovateli, aby uskutečnění těchto výdajů prokázal, a to bez jakýchkoli pochybností. Ze spisového materiálu je patrno, že během řízení stěžovatel navrhl důkazy výslechem několika svědků, kteří měli předmětné výdaje potvrdit. Správce daně všechny tyto důkazy řádně provedl. Správce daně, potažmo žalovaný, však dospěly k závěru, že z předmětných svědeckých výpovědí jednoznačně nevyplývalo, že by k předmětnému vynaložení výdajů skutečně došlo. Proto měly za to, že se stěžovateli nepodařilo ve smyslu výše uvedeného prokázat výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nejvyšší správní soud má za to, že tento postup je zcela v souladu s výše uvedeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud následně ve smyslu další stížní námitky přistoupil k posouzení toho, zda závěry správních orgánů a krajského soudu týkající se důkazů, zejména svědeckých výpovědí, které stěžovatel navrhl k podpoře svých tvrzení, skutečně nebyly dostatečné k prokázání předmětných výdajů. Rovněž posoudil, zda správní orgány skutečně přihlédly ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že jak správní orgány, tak krajský soud se zjištěním skutkové podstaty věci zabývaly zcela dostatečně a důkazy předložené stěžovatelem vyhodnotily v souladu se zákonem. Správně dospěly k závěru, že se stěžovateli předmětné výdaje nepodařilo prokázat. Ze správního a soudního spisu je totiž patrno, že správce daně po zahájení daňové kontroly na základě vyžádání zjistil, že společnost KASALI, s níž měl stěžovatel uzavřít obchod s ocelovými prvky, nemá ve svých účetních dokladech nejen o těchto obchodních případech, ale vůbec o stěžovateli žádné záznamy. Stěžovatel však uplatnil výdaje vynaložené na obchodní případy s uvedenou společností. Následně jednatelka společnosti KASALI zcela popřela, že by jí předložené faktury někdy vystavila, popřela i skutečnost, že

by ve fakturách uvedené služby kdy společnost KASALI provedla. Stěžovatel k prokázání svých tvrzení navrhl výslechy svých zaměstnanců – P. M., P. P., D. V., Z. L., M. Z. a M. Ve. (protokoly ze dne 24. 11. 2008, č. j. 123673/08/233931/2970, ze dne 21. 11. 2008, č. j. 123670/08/233931/2970, ze dne 21. 11. 2008, č. j. 123675/08/233931/2970, ze dne 21. 11. 2008, č. j. 123681/08/233931/2970, ze dne 21. 11. 2008, č. j. 123667/08/233931/2970 a ze dne 21. 11. 2008, č. j. 123680/08/233931/2970), kteří měli prokázat, že stěžovatel skutečně vynaložil předmětné výdaje na obchod se společností KASALI. Správní orgány i krajský soud dospěly k závěru, že z jejich výpovědí však tato skutečnost jednoznačně nevyplývá. Nejvyšší správní soud se s těmito závěry ztotožňuje. Svědek M. uvedl, že nikdy se zástupcem společnosti KASALI nejednal, žádné zboží od této společnosti nepřebíral a společnost zná jen podle loga na autě. U předání úhrady peněz za výrobky nikdy přítomen nebyl. Svědci P. a V. pouze obecně tvrdili, že k obchodu s ocelovými prvky docházelo, přičemž zboží přebírali z aut (Avie) s logem KASALI. Ze správního spisu však vyplývá, že společnost KASALI nevlastní žádná nákladní auta s logem KASALI. Svědci Z., L. a Ve. sdělili, že jednali s jednatelem společnosti KASALI, panem H., nicméně si jeho totožnost neověřovali. Skutečnost, že výdaje byly zaplaceny panu H., však byla na základě listinných důkazů (faktury a výdajové listy) zpochybněna, neboť na žádné z těchto faktur ani výdajových pokladních dokladů předložených správci daně jméno ani jakýkoli jiný identifikační údaj pana H. nefiguruje. Podpisy na nich jsou nečitelné. Navíc tuto skutečnost popřela i jednatelka společnosti KASALI, která uvedla, že s panem H. nikdy nespolupracovali. Žádné další konkrétní údaje o předmětných obchodech - např. v jaké výši a kdy k tvrzenému plnění mělo dojít - tito svědci neuvedli. Stěžovatel ani tito svědci bez pochybností neprokázali ani skutečnost, komu konkrétně byly faktury zaplaceny. Zdejší soud má na základě právě uvedeného za to, že z předmětných výpovědí jednoznačně nevyplývá, že k vynaložení uplatněných výdajů ze strany stěžovatele vůbec skutečně došlo. Má proto za to, že za takového stavu věci nelze stěžovateli přisvědčit, že jím vynaložené výdaje byly bez pochybností prokázány.

Nejvyšší správní soud znovu zdůrazňuje, že ze spisového materiálu je patrno, že správní orgány provedly všechny důkazy, které stěžovatel k prokázání svých tvrzení navrhl, a zdejší soud v jejich hodnocení stejně jako krajský soud neshledal žádné vady. Přitom podotýká, že nic stěžovateli nebránilo navrhnout v průběhu daňového řízení další důkazy, které by jeho tvrzení byly schopny prokázat, jak bylo podrobně uvedeno výše. Zdejší soud nesouhlasí ani s názorem stěžovatele, že by ze spisového materiálu bylo patrno, že by správní orgány nebo krajský soud kladly větší váhu na výpověď jednatelky společnosti KASALI. Ze správního i soudního spisu je naopak patrno, že správní orgány hodnotily všechny důkazy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přičemž Nejvyšší správní soud nemá pochyb, že při rozhodování přihlédly ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani ničím nepodložené tvrzení

stěžovatele, že jednatelka společnosti KASALI mohla být při své výpovědi ovlivněna vlastním ekonomickým zájmem na popření spolupráce s ním, neboť není patrné, o jaké skutečnosti a důvody toto tvrzení opírá.

Pokud má stěžovatel za to, že si krajský soud v odůvodnění rozsudku odporuje, když na jednu stranu uvedl, že souhlasí se stěžovatelem, že zákon o daních z příjmů nehovoří o tom, že by daňový subjekt musel prokazovat, že zboží nebo služby byly dodány konkrétním dodavatelem, a na druhé straně deklaroval, že důvodem pro jejich neuznání v daném případě byla právě okolnost, že je nenakoupil od společnosti KASALI, která byla uvedena v účetních dokladech, potom zdejší soud upozorňuje na to, že v kontextu celého rozsudku krajského soudu neshledal na tomto tvrzení žádného rozporu. Stěžovatel totiž tato tvrzení vytrhl z kontextu a nezohlednil skutečnost, že správní orgány a krajský soud neuznaly jeho náklady nikoli bez dalšího jen proto, že neprokázal, že dodavatelem zboží, za něž vynaložil předmětné výdaje, byla společnost KASALI. Správní orgány a krajský soud vedle výše uvedeného řádně posuzovaly také to, zda se stěžovateli nepodařilo uskutečnění tvrzených výdajů prokázat jiným způsobem, přičemž dospěly k tomu, že nikoli. Je tedy zřejmé, že vedle formálního dokladu o výdajích od společnosti KASALI, který byl zpochybněn, posuzovaly správní orgány rovněž další stěžovatelem navržené důkazy, které by mohly faktické uskutečnění výdajů prokázat. Není tedy pravdou, že by se správní orgány a krajský soud v daném případě pro závěr o neuznání předmětných výdajů spokojily pouze s tím, že nebylo prokázáno, že předmětné vynaložené výdaje měl uhradit právě společnosti KASALI.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že v daném případě byly dány podmínky ke stanovení daně podle pomůcek. Nejvyšší správní soud se naopak zcela ztotožňuje s názorem krajského soudu, který uvedl, že způsob stanovení daně podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je náhradním způsobem stanovení daně, a přichází v úvahu pouze tehdy, když daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplní některou ze svých zákonných povinností, takže zde není vůbec možno daňovou povinnost dokazováním stanovit. V daném případě však není patrno, že by stav stěžovatelových dokladů a záznamů byl takového charakteru, že by vylučoval možnost stanovit daň dokazováním. Skutečnost, že se stěžovateli nepodařilo prokázat pouze výdaje fakturované společností KASALI, nezakládá ještě splnění výše uvedených podmínek pro aplikaci institutu náhradního stanovení daně podle pomůcek (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90, publikovaný pod č. 1222/2007 Sb. NSS). Naopak, je nutno zopakovat, že to byla povinnost stěžovatele, aby vynaložení předmětných výdajů prokázal, a neučinil-li tak, nelze tuto povinnost obejít uplatňováním nároku na aplikaci náhradního způsobu stanovení daně. Nejvyšší správní soud nad rámec doplňuje, že nebylo možno stanovit daň podle pomůcek pouze v této části a ve zbytku vycházet z dokazování, neboť takový postup je nepřípustný (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 - 87). Správce daně proto postupoval zcela správně, když při stanovení daně vycházel z důkazů mu známých, které lze považovat za dostatečné pro stanovení daně standardním způsobem.

Ve vztahu k námitce týkající se neoprávněného sdělení penále a absence odůvodnění pro jeho sdělení v rozhodnutí žalovaného Nejvyšší správní soud uvádí, že na skutečnosti, že daňové penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků bylo sděleno současně s dodatečným vyměřením daně z příjmů fyzických osob, nezákonnost neshledal. Penále nabíhá podle citovaného ustanovení ze zákona a bylo-li sděleno zároveň s dodatečným vyměřením daně, nemohl tak být stěžovatel tímto postupem jakkoli zkrácen na svých právech. Rozhodnutí o sdělení daňového penále totiž nikdy nemohlo nabýt právní moci dříve než rozhodnutí o dodatečném vyměření daně, na něž je daňové penále vázáno. Stejně tak má zdejší soud za to, že nelze přisvědčit ani názoru stěžovatele, že měl žalovaný povinnost podrobně odůvodňovat své rozhodnutí v té části, v níž potvrdil rozhodnutí správce daně o sdělení penále, když námitku nezákonného sdělení penále stěžovatel neuplatnil. Nejvyšší správní soud podotýká, že žalovaný je povinen podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní poplatků přezkoumat odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání, tj. v mezích odvolacích námitek. Ty je povinen řádně vypořádat. Dále má však žalovaný jako odvolací orgán možnost přihlédnout rovněž ke skutečnostem, které během přezkumu vyjdou najevo a mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí, přestože je odvolatel v odvolání neuplatní. V případě, kdy k takovým skutečnostem odvolací orgán při svém rozhodování přihlédne, má povinnost úvahy, které jej k rozhodnutí vedly, řádně v odůvodnění rozhodnutí vyjádřit. Tento závěr vyplývá i z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publikovaného pod č. 1566/2008 Sb. NSS, v němž byl vysloven závěr, že „*odvolací orgán přezkoumá rozhodnutí správce daně v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno. Nadto je povinen zabývat se rozhodnutím z hledisek uvedených v § 50 odst. 3 větě druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a přihlédnout ke zjištěným skutečnostem, i když nebyly odvolatelem uplatněny*“ a že „*rozsah provedeného přezkumu musí nalézt odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu*“. Nicméně v případě, kdy odvolací orgán žádné takové skutečnosti neshledá, nemusí své úvahy, kterými se při přezkumu rozhodnutí správce daně nad rámec odvolacích námitek zabýval, výslovně v rozhodnutí uvádět. Proto pokud se odvolací orgán v rozhodnutí zabývá pouze námitkami v odvolání uplatněnými, má se za to, že k žádným jiným skutečnostem majícím vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně nepřihlédl. A právě taková je situace v nyní posuzovaném případě. Stěžovatel proti sdělení daňového penále v odvolání nebrojil, žalovaný k žádným jiným skutečnostem majícím vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně o daňovém penále nepřihlédl, neboť je potvrdil, a proto se má za to, že neměl žádnou povinnost své rozhodnutí v této části podrobně odůvodňovat. Stěžovatel v kasační stížnosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 12/2007. Nejvyšší správní soud má za to, že jím měl na mysli právě výše citované usnesení rozšířeného senátu

Nejvyššího správního soudu. Z výše uvedeného je pak patrno, že je jeho aplikace na danou věc nepřípadná.

V druhém doplnění kasační stížnosti stěžovatel poukázal rovněž na rozsudky Evropského soudního dvora ze dne 12. 1. 2006 ve věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen a následně na rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve věcech C-439/04 a C-440/04 Kittel, podle kterých je třeba vyloučit u plátců, kteří se bez vlastní viny stali součástí podvodného jednání, aby byli nuceni nést následky protiprávního jednání jiných subjektů v případech, kdy své daňové povinnosti řádně plnili. Stěžovatel má za to, že lze závěry v nich uvedené aplikovat i v nyní posuzované věci. S ohledem na to je názoru, že bylo povinností správce daně zohlednit minimálně částku nezbytných výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které musel prokazatelně vynaložit na nákup zboží, které pak dále prodal a daň přiznal a odvedl. Nejvyšší správní soud prvně podotýká, že obecné závěry plynoucí z výše uvedených rozhodnutí Evropského soudního dvora týkající se daně z přidané hodnoty sice lze aplikovat rovněž na případy daní z příjmů (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142), nicméně skutkový stav dané věci tomu brání. Podle výše uvedených rozhodnutí totiž nárok na odpočet daně, jakož i uznání daňového výdaje, nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi, to ovšem pouze za podmínky, že plátce daně o takovém záměru nevěděl a nemohl vědět. Ochranu dobré víry na straně osoby nárokující odpočet daně z přidané hodnoty, potažmo uplatňující daňový výdaj, zaručuje Evropský soudní dvůr rovněž v situaci, kdy se daňový podvod, na rozdíl od výše uvedeného, vztahoval přímo na plnění mezi prodávajícím a kupujícím, o kterém ovšem strana kupující nevěděla (rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve věcech C-439/04 a C-440/04 Kittel). V nyní posuzované věci však žádné okolnosti nenaznačují tomu, že by stěžovatel mohl svou dobrou víru osvědčit. Ze správního spisu totiž nijak neplyne, že by stěžovatel při uzavírání koupě ocelových prvků vynaložil veškerou rozumnou opatrnost podnikatele tak, aby případné podvodné jednání odhalil. Z výše uvedeného je patrno, že stěžovatel měl jednat se zástupcem společnosti KASALI, panem H., aniž by si řádně ověřil jeho totožnost a skutečnost, zda je opravdu oprávněn za společnost KASALI vystupovat. Zdejší soud má za to, že stěžovateli nic nebránilo zjistit si, kdo je jednatelem společnosti KASALI a co je předmětem její činnosti. Nejvyšší správní soud má proto za to, že stěžovatel při průměrné bdělosti podnikatele (slovy evropské judikatury za *přijmutí veškerých opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována*) měl možnost zjistit, zda se účastní případného podvodného jednání či nikoli. Neučinil-li tak, nemůže se nyní dovolávat závěrů uvedených ve výše citovaných rozsudcích Evropského soudního dvora. V daném případě totiž pro aplikaci těchto závěrů nebyla splněna podmínka, že stěžovatel o jím tvrzeném podvodu vědět nemohl.

Pokud stěžovatel považuje postup správce daně, který mu neuznal výdaje žádné, přestože příjmy s těmito výdaji spojenými zdanil, za nesprávný, potom Nejvyšší správní soud konstatuje, že neprokázal-li daňový subjekt, od koho nabyl zboží a jakou částku za ně zaplatil, nejedná se o daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Uvedené platí i tehdy, pokud existence zboží a jeho následný prodej, včetně výše takto vytvořeného zisku, nejsou sporné. Za této situace, nejsou-li splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky, správci daně nic nebrání v tom, aby příjmy z prodeje tohoto zboží považoval za daňově uznatelné, zatímco daňovým subjektem deklarované (avšak neprokázané) výdaje za jeho pořízení nikoliv (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 - 116).

Nejvyšší správní soud uzavírá, že při přezkumu rozhodnutí krajského soudu a potažmo rozhodnutí správních orgánů neshledal žádná pochybení způsobená při samotném řízení, při hodnocení provedených důkazů nebo při aplikaci právních předpisů, tedy naplnění kasačních důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) nebo d) s. ř. s. Napadené rozhodnutí krajského soudu přezkoumal v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Druhému účastníkovi řízení podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud 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** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. září 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu