

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **AUTOMA Car, spol. s r. o.**, se sídlem Rudolfovská 552, České Budějovice, zast. JUDr. Jaroslavou Krybusovou, advokátkou se sídlem nám. Přemysla Otakara II. 58/16, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 6. 2010, č. j. 967/10-1200 a č. j. 962/10-1200, v řízení o kasačních stížnostech žalobce i žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 9. 2011, č. j. 10 Af 75/2010 - 126,

takto:

**I.** Kasační stížnost žalobce proti výroku rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 9. 2011, č. j. 10 Af 75/2010 - 126, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2010, č. j. 962/10-1200, **se zamítá.**

**II.** Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 9. 2011, č. j. 10 Af 75/2010 - 126, **se zrušuje** ve výroku, jímž bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství České Budějovice ze dne 23. 6. 2010, č. j. 967/10-1200 a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení, a v této části **se** věc **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**III.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žalobce.

## Odůvodnění:

## I.
## Vymezení předmětu řízení

Kasačními stížnostmi podanými v zákonné lhůtě se žalobce i žalovaný jako stěžovatelé domáhají zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2010, č. j. 967/10-1200, zrušeno pro vady řízení a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení a současně byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2010, č. j. 962/10-1200.

Rozhodnutím ze dne 23. 6. 2010, č. j. 962/10-1200, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 9. 6. 2008, č. j. 173473/08/077910/2760, kterým byla dodatečně snížena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2003 o částku 456 252 Kč. Rozhodnutím ze dne 23. 6. 2010, č. j. 967/10-1200, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 9. 6. 2008, č. j. 173477/08/077910/2760, kterým byla žalobci dodatečně zrušena daňová ztráta ve výši 1 215 902 Kč a zároveň dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2004 ve výši 1 703 520 Kč. Orgány finanční správy vyšly shodně z toho, že žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ohledně tvrzených výdajů.

## II.
## Rozhodnutí krajského soudu

Krajský soud ve vztahu k oběma rozhodnutím žalovaného zaujal shodný právní názor, že nedošlo k prekluzi práva vyměřit daň. Žalobu proti rozhodnutí o dani za rok 2003 zamítl s odůvodněním, že se stěžovateli nepodařilo prokázat nákup zboží v hodnotě 439 217,80 Kč od společnosti TELSPO VÁGNER, s. r. o., a dále soud akceptoval procesní postup správce daně spočívající ve využití poznatků zjištěných při kontrole daně z přidané hodnoty. Odkázal přitom i na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 116/2007. Rozhodnutí o dani za rok 2004 zrušil s odůvodněním, že daňová kontrola provedená u žalobce v r. 2001 nijak nezpochybnila, že žalobce v tehdy kontrolovaném období nakoupil zboží, které v roce 2004 prodal F. H. Správce daně tak nebyl při daňové kontrole v r. 2007 oprávněn požadovat doložení dokladů o nákupu zboží, jehož existence byla prokázána i v daňovém řízení vedeném s F. H. Stejně tak nebyl oprávněn požadovat doložení skutečnosti, že zboží bylo poškozeno. Krajský soud označil za důvodnou také žalobní námitku nemožnosti užití výsledku místního šetření u jiného subjektu jako důkazu v daňovém řízení vedeném se žalobcem.

Proti tomuto rozsudku podali kasační stížnost žalobce i žalovaný.

## III.
## Kasační stížnost žalobce

Žalobce kasační stížností napadá výrok rozsudku krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí o doměření daně za rok 2003, a to „z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. ve vztahu k § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.“. V prvé řadě namítá nesprávné posouzení otázky prekluze. Daňová kontrola byla zahájena 31. 10. 2006, od 1. 1. 2007 tak počala běžet nová prekluzivní lhůta. Ta, podle konstantní judikatury, není přerušena vydáním platebního výměru ani odvolacího rozhodnutí. Byla však stavěna podle § 41 s. ř. s. v důsledku podání žaloby dne 27. 1. 2009. Do data podání žaloby tak uplynulo ze lhůty 757 dnů a zbývalo 338 dnů. Krajský soud dne 20. 2. 2009 řízení o žalobě přerušil a v řízení pokračoval usnesením ze dne 27. 1. 2010. Po dobu přerušení řízení nemohlo být aplikováno ustanovení § 41 s. ř. s., a tudíž z prekluzivní lhůty uběhlo dalších 340 dnů. V době nabytí právní moci zrušujícího rozsudku krajského soudu tedy zaniklo právo na vyměření daně za toto zdaňovací období. Následující rozhodnutí žalovaného proto bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty a krajský soud je měl *ex officio* zrušit. Krajský soud však k námitce prekluze uvedl, že soudní řízení je třeba posuzovat jako celek a že v době, kdy je řízení přerušeno nedochází k opětovnému běhu prekluzivní lhůty. Podle názoru žalobce se ustanovení § 41 s. ř. s. aplikuje pouze po dobu, kdy soudní řízení běží. To dovozuje výkladem jak jazykovým tak i teleologickým. Smyslem daného ustanovení je ochránit správce daně před uplynutím lhůty v době, kdy v důsledku soudního řízení nemůže ve věci konat. V daném případě však bylo řízení přerušeno právě z toho důvodu, aby správce daně konat mohl a aby mohl odstranit namítaný nezákonný stav, aniž by tak musel učinit soud. Správce daně tak nejen mohl, ale i fakticky konal, byť nezákonnost neshledal. K tomu žalobce poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2008, sp. zn. 5 Afs 4/2008. Stejně tak Ústavní soud dospěl v nálezu ze dne 11. 1. 2007, sp. zn. II. ÚS 493/05 k závěru, že účelem prekluzivních lhůt je stimulovat správce daně ke včasnému výkonu jeho práv a povinností. Ustanovení § 41 s. ř. s. tedy musí být jednoznačně vykládáno tak, že se v případě přerušení soudního řízení neaplikuje. Povinností správce daně bylo v té době konat a ten také konal. K případnému uplatnění § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád z r. 1992“) poukazuje stěžovatel na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73. Podle žalobce musí krajský soud přihlížet i k důvodům přerušení řízení a zdůrazňuje, že v daném případě bylo tímto důvodem řízení o obnově. Přerušení řízení je fakultativní a soud k němu přistupuje proto, že je tu předpoklad, že v jiném řízení bude návrhu vyhověno a soudní řízení se stane bezpředmětným. Lhůta k vydání správního rozhodnutí proto musí běžet, neboť správní orgán koná. Pokud tedy soud přerušil řízení podle § 48 odst. 2 písm. a) s. ř. s., činil tak proto, že shledal, či alespoň připustil vady, a proto očekával, že rozhodnutí zruší správní orgán sám. Jiným přístupem k běhu prekluzivní lhůty by byl žalobce znevýhodněn. Správní orgán by takto dokonce mohl prekluzivní lhůtu uměle prodlužovat pouhým zahájením řízení o mimořádném opravném prostředku a v jeho rámci by mohl činit úkony. Nakonec žalobce poukazuje i na ustanovení § 48 odst. 3 s. ř. s., jímž ovšem zákonodárce míří pouze na běh lhůt procesních. Ze všech těchto důvodů žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený výrok rozsudku krajského soudu zrušil a věc mu v této části vrátil k dalšímu řízení.

## III.1. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti žalobce

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalobce označil právní názor zaujatý krajským soudem za správný. Řízení před krajským soudem je třeba posuzovat jako jeden celek a podle § 41 při něm neběží prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Žalobce v podstatě ztotožňuje účinky přerušení řízení s účinky zastavení řízení, což nemá oporu v zákoně. V daném případě tedy prekluzivní lhůta běžela od 31. 12. 2006 do 31. 12. 2009, přičemž byla prodloužena o dobu, po kterou běželo soudní řízení, tj. od 27. 1. 2009 do 7. 9. 2011. Pokud tedy bylo o dani rozhodnuto dne 23. 6. 2010, stalo se tak v rámci prekluzivní lhůty. Proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti žalobce.

## IV.
## Kasační stížnost žalovaného

Žalovaný kasační stížností napadá výrok rozsudku krajského soudu, jímž bylo zrušeno jeho rozhodnutí o doměření daně za rok 2004, a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nezákonnost spatřuje v posouzení otázky oprávněnosti postupu správce daně ohledně daňových nákladů ve výši 7 289 819,99 Kč. V době pořízení zboží v letech 1998-2000 bylo v účetnictví žalobce zaúčtováno zboží pouze na účet „zásoby“, přičemž do nákladů se účtuje až při vyskladnění zboží ke spotřebě a v té době se stává daňovým nákladem. Žalobce tak o pořízení zboží účtoval o přijatých fakturách a zboží jen jako o závazku k dodavatelům a příjmu zboží na sklad. Podle § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z příjmů“), je základem daně rozdíl mezi výnosovými a nákladovými účty; samotné pořízení zboží na sklad základ daně neovlivňuje. Při daňové kontrole v r. 2001 neměl správce daně důvod kontrolovat doklady o pořízení zboží, které základ daně neovlivnilo. Daň, která byla za toto období sjednána, nemohla zahrnovat předmětné náklady. K proúčtování výdejky zboží ze skladu došlo až v r. 2004 a až v té době tedy byl ovlivněn základ daně; proto byl správce daně až v té době oprávněn kontrolovat pořízení tohoto zboží. Stejně tak byl oprávněn kontrolovat, zda toto zboží bylo skutečně prodáno F. H. Krajský soud prodej označil za prokázaný svědeckou výpovědí, přičemž uvedl, že pochybení spočívající v nepoučení svědka nelze klást k tíži žalobci. Žalovaný řádně hodnotil všechny zjištěné skutečnosti. V řízení předložil F. H. písemnosti vztahující se k nákupu zboží od žalobce. Jednalo se o faktury, zakázkový list a doklady z r. 2007 potvrzující výkup a likvidaci odpadu. Z těchto dokladů však není zřejmá žádná souvislost s předmětným zbožím, a proto nebyly osvědčeny jako důkaz. Žalovaný proto trvá na svém závěru, že žalobce tvrzené náklady neprokázal. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený výrok rozsudku krajského soudu zrušil a věc mu v této části vrátil k dalšímu řízení.

### IV.1. Vyjádření žalobce ke kasační stížnosti žalovaného

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného namítá, že vytrhává pouze části z odůvodnění rozsudku krajského soudu, což má zavádějící charakter. Zcela pak pomíjí, že již před zahájením daňové kontroly za rok 2004 byla pravomocně ukončena kontrola daně z příjmů za zdaňovací období roku 1997, 1998, 1999 a 2000. V rámci této kontroly žalobce doložil existenci zboží a jejich pořizovací cenu inventurním soupisem stavu zásob k 31. 12. 2000. Poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.

2. 2007, sp. zn. 8 Afs 28/2005, podle něhož lze o jedné věci rozhodovat pouze jednou. V rámci daňové kontroly za rok 2004 žalobce prokázal, že zboží prodané v roce 2004 bylo ve stavu zásob již k datu 31. 12. 2000. Správce daně tak kontroloval nákup zboží naskladněného v prekludovaném období a již dříve kontrolovaný. Je věcí správce daně, aby kontroloval rozhodné skutečnosti, kterými nejsou jen položky účtované do nákladů, ale veškeré položky prokazující správnost a průkaznost účetnictví. Žalovaný způsob účtování uvedl pouze příkladmo, aniž by tvrdil, že takto skutečně účtoval žalobce a navíc pominul i jiné možnosti účtování případu. Žalobce dále upozorňuje na znění § 23 odst. 2 písm. a) bod 12 zákona o daních z příjmů, podle něhož by žalovaným obávané umělé navýšení aktiv zásob vedlo i k navýšení objemu pasiv. Žalobce proto považuje argumentaci krajského soudu za správnou, byť hovoří o nákladech přesto, že se jedná o prokázání událostí v prekludovaném období. Pokud pak bylo o nákladu účtováno v r. 2004, pak byl způsob účtování žalobce nepochybně v souladu s Českými účetními standardy pro podnikatele, což ani žalovaný nezpochybňoval. Žalobce dále poukazuje na protokoly z daňového řízení č. j. 78012/05/077930/4699 a č. j. 56615/05/077930/4699, jimiž bylo bez pochyb doloženo, že předmětné zboží bylo v roce 2004 prodáno panu H. Žalovaný nepřípustně použil při hodnocení důkazů vnitřní poměry jiného daňového subjektu, které žalobce nemohl znát a ani ovlivnit. Jediným úkonem správce daně bylo „prostudování faktur a zakázkového listu“ a jen na tomto základě hodnotil souvislost s prodejem zboží. V rozporu s těmito svými nepodloženými závěry pak správce daně tržby za prodej sporného zboží panu H. ponechal ve výnosech žalobce. Žalobce je názoru, že prokázal oprávněnost zahrnutí pořizovací ceny zásob prodaných panu H. do nákladů roku 2004, prokázal správnost účtování, přičemž pořizovací cena byla prokázána již v rámci kontroly za zdaňovací období roku 1997, 1998, 1999 a 2000. Proto žalobce nemůže kasační stížnosti žalovaného přisvědčit.

## V.
## Podmínky kasačního řízení

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasačních stížností a konstatoval, že jsou podány včas, žalobce je zastoupen advokátem, jménem žalovaného jedná pověřený zaměstnanec s potřebným vzděláním a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasačních stížností pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

## VI.
## Posouzení důvodnosti kasačních stížností

### VI.1. kasační stížnost žalobce - zdaňovací období roku 2003

Kasační stížnost žalobce stojí na tvrzení prekluze práva vyměřit daň za rok 2003. Podle § 47 odst. 1 daňového řádu z r. 1992 nelze daň doměřit nebo vyměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Podle odst. 2 téhož ustanovení běží tříletá lhůta znovu

od konce roku, v němž byl daňový subjekt vyrozuměn o úkonu směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení.

Není pochyb o tom, že takovým úkonem je daňová kontrola, pokud je řádně zahájena a je v ní řádně pokračováno. V daném případě byla daňová kontrola zahájena v rámci základní tříleté prekluzivní lhůty, a to dne 31. 10. 2006; od 1. 1. 2007 tedy počala běžet nová prekluzivní lhůta, která by skončila dnem 31. 12. 2009. Přitom žalobce nezpochybňuje, že se jednalo o kvalifikovaný úkon správce daně přerušující běh prekluzivní lhůty. V jejím průběhu bylo o doměření daně sice rozhodnuto (platebním výměrem ze dne 9. 6. 2008 a rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 12. 2008), ovšem rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 12. 2. 2010. Nové rozhodnutí žalovaného pak bylo vydáno dne 23. 6. 2010 (doručeno žalobci bylo 25. 6. 2010). V průběhu lhůty počítané od 1. 1. 2007 se tedy konalo řízení před krajským soudem, které bylo zahájeno podáním žaloby dne 27. 1. 2009 a ukončeno rozsudkem ze dne 12. 2. 2010. Podle § 41 s. ř. s. po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží lhůty pro zánik práva mj. ve věcech daní. Pokud by po celou dobu od podání žaloby do rozhodnutí soudu neběžela prekluzivní lhůta, nebyla novým rozhodnutím žalovaného o dani překročena.

Žalobce v kasační stížnosti ovšem namítá, že se prekluzivní lhůta nestaví v době přerušení soudního řízení. Krajský soud přerušil řízení usnesením ze dne 20. 2. 2009 a pokračoval v něm usnesením ze dne 27. 1. 2010. Řízení přitom přerušil podle § 48 odst. 2 písm. a) s. ř. s., ve znění rozhodném v době přerušení řízení, tj. pro vedení řízení, v němž by mohlo být napadené správní rozhodnutí změněno nebo zrušeno. Stavění lhůty podle § 41 s. ř. s. je vázáno na samotnou skutečnost, že bylo zahájeno soudní řízení. Dobou řízení před soudem je třeba rozumět dobu od jeho zahájení do jeho skončení. Přerušení řízení je procesním institutem řešícím překážky v řízení, které jsou dočasné povahy. Přerušení řízení podle § 48 odst. 2 písm. a) s. ř. s. je na úvaze soudu, přičemž důvodem je byť jen potenciální možnost, že může dojít ke změně či zrušení rozhodnutí napadeného správní žalobou. Nejde tedy přímo o překážku v soudním řízení a soud není povinen řízení přerušit. Nelze také hovořit o tom, že v době přerušení soudního řízení tu soudní řízení není. Přerušení řízení nemá stejné důsledky jako jeho zastavení. Uvažuje-li soud o přerušení řízení podle užitého ustanovení, neposuzuje v tomto okamžiku předběžně důvodnost žaloby, stačí, že je podán návrh či je vedeno řízení, které nevylučuje změnu či zrušení správního rozhodnutí. Nebylo by tedy namístě, pokud by soud přerušil řízení např. v případě, že by takový návrh byl žalobcem podán po uplynutí zákonných lhůt, tedy pokud by byl objektivně neúspěšný. Přerušení soudního řízení pro obnovu řízení prakticky umožňuje správnímu orgánu vyhovět námitkám žalobce, ale současně zaručuje, že nedojde ke kolizi mezi novým správním rozhodnutím a rozhodnutím soudu. Přerušení soudního řízení však nemá vliv na jiné lhůty, než jsou lhůty uvedené v 48 odst. 3 s. ř. s., které neběží. Smyslem a účelem § 41 s. ř. s. je, aby v důsledku soudního řízení, jehož délka je zpravidla nezávislá na aktivitě účastníků řízení, nezanikla dosud nevyužitá část prekluzivní lhůty. Správní orgán v určité lhůtě pravomocně rozhodl a podání žaloby běh prekluzivní lhůty staví do doby rozhodnutí soudu.

Žalobce v kasační stížnosti tvrdí, že řízení před správním orgánem je řízením směřujícím k vydání rozhodnutí, a tudíž že žalovaný koná za účelem rozhodnutí o dani.

Podle jeho názoru se věc fakticky vrací do působnosti správce daně, a proto by v této době měla běžet i prekluzivní lhůta. Tato argumentace žalobce se však kříží s jeho poukazem na rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, podle něhož musí být návrh na obnovu řízení podán ve lhůtě pro vyměření daně, ale jinak se obnova na běhu této lhůty neprojeví. Z toho plyne zejména, že obnova řízení není úkonem směřujícím k vyměření či doměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu z r. 1992, jinak by totiž byla úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty. Žalobce jí tento vliv na jedné straně přiznává a současně jej na druhé straně popírá. Nelze mu tedy přisvědčit v názoru, že řízení o povolení obnovy (či o obnově) je řízením směřujícím ke stanovení daňové povinnosti ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu z r. 1992. Žalobce jako stěžovatel dále namítá, že takový postup podrývá právní jistotu ohledně běhu lhůty a umožňuje správnímu orgánu konat, aniž by mu běžela lhůta. K nejistotě ohledně běhu lhůty však dojít nemůže; podáním žaloby se lhůta staví do doby rozhodnutí soudu. Je ovšem pravdou, že správní orgán koná, aniž mu běží prekluzivní lhůta. To není zákonem vyloučeno. Řízení o obnově by totiž mohlo probíhat i souběžně se soudním řízením, které soud z tohoto důvodu nebyl povinen přerušit, stejně tak jako je možné i řízení o uspokojení navrhovatele podle § 62 s. ř. s. Smyslem a účelem § 41s. ř. s. je, aby správnímu orgánu zůstala zachována část lhůty nevyčerpaná před zahájením soudního řízení pro případ, že jeho rozhodnutí bude soudem zrušeno a věc mu bude vrácena k dalšímu řízení. Tak může soud rozhodnout, jen pokud rozhodnutí žalobou napadené nebylo zrušeno ani změněno v obnoveném řízení. Pokud žalobce namítá, že by tak žalovaný mohl vlastní aktivitou uměle prodlužovat lhůtu k rozhodnutí o dani, lze oponovat, že i žalobce by tak po podání žaloby mohl lhůtu „nechat vyčerpat“ nedůvodným návrhem na obnovu. Tento argument proto neobstojí; je na soudu, aby tyto skutečnosti rovněž vážil při úvaze o nezbytnosti přerušení řízení.

Poukaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 4/2008 není případný, neboť ten posuzuje aplikaci ustanovení § 41 s. ř. s. v případě žaloby na ochranu před nečinností či před nezákonným zásahem. Vychází přitom z názoru, že ustanovení § 41 s. ř. s. je sice uvedeno v obecných ustanoveních a tedy by mělo být aplikováno v řízení o všech žalobních typech, v nichž má běh prekluzivní lhůty k rozhodnutí správního orgánu význam, ale je třeba vždy vážit smysl a účel soudního řízení. Žaloby proti nečinnosti správního orgánu či proti nezákonnému zásahu totiž nijak nevylučují, aby správní orgán v řízení pokračoval (ba naopak je to žádoucí), neboť jsou podávány v průběhu správního řízení, nikoliv po jeho pravomocném ukončení. Žalobcem tvrzená analogie s daným řízením tu proto nemá místa.

Žalovaný tedy při rozhodování o dani za rok 2003 (stejný závěr se týká i roku 2004) nepřekročil prekluzivní lhůtu, byla-li odvozena od zahájení daňové kontroly, přičemž nebylo třeba zkoumat existenci dalšího úkonu přerušujícího běh lhůty. Přitom rozhodující je stavění lhůty žalobou podanou dne 27. 1. 2009, přičemž stavění bylo ukončeno právní mocí rozsudku krajského soudu o této žalobě. Počítá-li ovšem žalovaný ve svém vyjádření tuto lhůtu od podání prvé žaloby do vydání druhého rozsudku krajským soudem (tedy o druhé žalobě), je jeho názor nesprávný. Prekluzivní lhůta nepochybně běžela v době po vydání prvého rozsudku do podání druhé žaloby. To však nemá pro posouzení věcí význam, neboť k překročení prekluzivní lhůty z výše uvedených důvodů nedošlo.

### VI.1.a. Závěr Nejvyššího správního soudu ke kasační stížnosti žalobce

Nejvyšší správní soud tak shledal právní názor vyslovený krajským soudem k běhu prekluzivní lhůty správným a kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. neuznal důvodnou. Vazba tohoto kasačního důvodu ke kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. se nejeví příliš srozumitelnou, žalobce v kasační stížnosti ostatně ani neuvedl, čím by měla být naplněna. Kasační stížnost žalobce proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty druhé jako nedůvodnou zamítl.

### VI.2. kasační stížnost žalovaného - zdaňovací období roku 2004

Kasační stížnost žalovaného stojí zejména na tvrzení nesprávnosti právního názoru soudu o nepřípustnosti hodnocení důvodnosti výdajů, spočívajících v nákupu zásob v období, které podléhalo prekluzi.

Krajský soud v napadeném rozsudku v prvé řadě vyslovil, že bylo dostatečně prokázáno, že zboží bylo žalobcem v r. 2004 prodáno F. H., což odpovídá i závěru daňového řízení vedeného s F. H. Proti tomu žalovaný namítá, že nemohl osvědčit jako důkaz doklady předložené panem H., neboť z nich nebylo možné zboží ztotožnit. Protokoly o místním šetření, na něž odkazuje žalobce, označil za sepsané správcem daně v rámci dožádání pro finanční úřad vedoucí daňové řízení s F.H. Ostatně již v odvolacím rozhodnutí k tomu uvedl, že jde o samostatná řízení, v nichž je třeba samostatně hodnotit unesení důkazního břemene. Tomuto názoru žalovaného nelze přisvědčit. Daňové řízení je sice vedeno s jednotlivými daňovými subjekty samostatně a každého samostatně tíží důkazní břemeno, ovšem je vyloučeno, aby v daňovém řízení kupujícího bylo vzato za prokázané, že určité zboží bylo nakoupeno od určitého subjektu, přičemž v daňovém řízení prodávajícího by byl na základě stejných podkladů přijat závěr opačný. Že by tomu bylo jinak, žalovaný nedokládá a k příjmu z tohoto obchodu také zřejmě přistupoval jako k příjmu daňově relevantnímu. V této části tedy Nejvyšší správní soud považuje argumentaci krajského soudu za dostatečnou a správnou.

Jiná je ovšem situace ohledně nákladů spojených s nákupem tohoto zboží žalobcem. Žalobce tvrdil, že jde o zboží nakoupené v letech 1997 a 1998 jako zásoby, které nebyly použity do doby prodeje v r. 2004. Žalovaný v kasační stížnosti konstatuje způsob účtování o zásobách, s nímž žalobce ve vyjádření polemizuje a poukazuje na dvě možnosti účtování; žalobce přitom ale nekonkretizuje, který z možných způsobů účtování skutečně užil. Ostatně to není ani doložitelné vzhledem k tomu, že mu účetnictví z let tvrzeného uskutečnění nákupu bylo odcizeno. Je tak třeba vycházet z faktického stavu, tedy ze skutečnosti, že tvrzená pořizovací cena těchto zásob byla jako náklad uplatněna právě v rozhodném období roku 2004.

Základem daně podle § 23 zákona o daních z příjmů je rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje (náklady). Kontrolou pak správce daně podle § 16 odst. 1 daňového řádu z r. 1992 zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Uplatnil-li žalobce v rozhodném období částku cca 7 milionů korun jako

náklad spojený s pořízením zásob oproti příjmu za prodej téhož zboží ve výši cca 300 000 Kč, pak byl správce daně oprávněn zkoumat, zda se jedná o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Časová souvislost s kontrolovaným zdaňovacím obdobím je dána tím, že v něm byl tento náklad uplatněn. Skutečnost, že doklady o nákupu (pokud by existovaly) byly vystaveny v letech 1997 a 1998 neznamená, že výzva k doložení výše uplatněných nákladů je nepřípustná. Spatřuje-li žalobce její nepřípustnost v tom, že se týká „prekludovaného období", je třeba poukázat na znění § 47 daňového řádu z r. 1992. Toto ustanovení určuje lhůty k vyměření či doměření daně, přičemž počátek lhůty je spojen s povinností podat daňové přiznání – tím je třeba rozumět daňové přiznání za zdaňovací období, v němž daná částka ovlivňuje výši daně.

Krajský soud také nepřípustnost kontroly dokladů o pořízení zásob v důvodech rozsudku nespojoval s časovým odstupem od pořízení zásob (což ovšem situoval do r. 1998-1999), ale s tím, že v mezidobí (v r. 2001) byla u daňového subjektu provedena jiná kontrola daně z příjmů. Vychází tak z předpokladu, že období nákupu zásob bylo kontrolováno, přičemž konkrétně uvádí na str. 10 ve 3. odstavci: *„(p)ostup správce daně byl nesprávný, neboť zdaňovací období 2001, kdy došlo k pořízení zboží, bylo již správcem daně kontrolováno (...)"*. Kromě toho, že vymezení doby pořízení zásob v obou citovaných případech nemá oporu ve správním spise, je zřejmé, že krajský soud považuje výdaj za nákup zásob za správcem daně kontrolovaný, a proto jeho podrobení další kontrole za nepřípustné; v této souvislosti poukazuje na prekluzi. K prekluzi by ovšem mohlo dojít zejména, pokud by sporná částka byla součástí základu daně v tehdy kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Logicky však nemůže být součástí základu daně tehdy a znovu ve zdaňovacím období roku 2004. Z důvodů uvedených krajským soudem však není jasné, proč se domnívá, že výdaje za nakoupené zásoby byly předmětem kontroly v roce 2001, nehodnotí vůbec skutečnost, že v tehdy hodnoceném období nebyly, a to ani podle vyjádření žalobce, daňově relevantními.

Žalobci nelze přisvědčit v názoru, že pořízení zásob bylo předmětem daňové kontroly konané v r. 2001 v rámci kontroly správnosti a úplnosti a průkaznosti účetnictví, neboť odporuje logice, aby taková kontrola byla provedena v období, za které bylo účetnictví odcizeno. Na druhé straně však nelze přehlédnout tvrzení žalobce, že pořízení zásob předmětem kontroly bylo, neboť k němu směřovala výzva tehdy správcem daně učiněná, na jejímž základě také předložil inventurní soupis k 31. 12. 2000. Pokud tomu tak skutečně bylo, nemohlo jít o akceptaci daňově relevantního výdaje (a tudíž nelze hovořit o žádné prekluzi), ale mohlo by se jednat o okolnost zjištěnou při kontrole, která by mohla mít vliv na závěr daňové kontroly za rok 2004. Bylo by totiž nutno vzít za prokázané, že zásoby prodané v roce 2004 skutečně v té době (před pořízením inventurního soupisu za rok 2000) pořízeny byly a ze seznamu by bylo možno usoudit i na hodnotu těchto zásob a tím i na důvodnost uplatněných nákladů v roce 2004. Ve spise je ovšem založen pouze protokol o zahájení daňové kontroly za zdaňovací období r. 1997, 1998, 1999 a 2000, v němž je konstatováno, že účetní doklady za roky 1997 a 1998 byly odcizeny, což je doloženo protokolem Policie ČR. Konstatováno je předložení dokladů za rok 1999 a 2000. Dále je ve správním spise nedatovaná a nepodepsaná zpráva o daňové kontrole č. j. 240031/01/077930/3385, týkající se kontroly daně z příjmů za zdaňovací období roku 1999 a 2000. Podle tvrzení žalobce ovšem byly zásoby pořízeny v letech 1997 a 1998.

Krajský soud tedy dospěl k určitému závěru ohledně předmětu a výsledku kontroly za období, v němž měly být zásoby pořízeny (byť nemá zcela jasno, které období to bylo), aniž by však pro tento závěr měl oporu ve správním spise a aniž by jeho hodnocení bylo logické z hlediska možnosti daňové relevance.

Opakovaná kontrola je, jak již bylo vícekrát v judikatuře vysloveno, nepřípustná (srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2006, č. j. 8 Afs 34/2005 - 55, ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, či nález Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06). Od správce daně lze skutečně vyžadovat, aby veškeré skutečnosti rozhodné ke stanovení daňové povinnosti získal v rámci první kontroly a nevyžadoval je opakovaně či dodatečně. Zápověď opakování daňové kontroly se tedy týká shodné daňové povinnosti. Krajský soud argumentuje tím, že sjednáním daně byl akceptován určitý skutkový stav a doměření daně za toto období bylo prekludováno. Sjednání daně podle § 31 odst. 7 daňového řádu z r. 1992 je způsobem stanovení daně dohodou, přicházejícím v úvahu tam, kde nelze daň stanovit dokazováním ani pomůckami. Sjednání daně pak má stejné účinky jako jakýkoliv jiný způsob stanovení daně. Údajné sjednání daně za období, kdy měly být zásoby nakoupeny tedy je i rozhodnutím o tom, že stěžovatel dosáhl určitých příjmů a vynaložil určité výdaje. Vůbec to však nemusí být závěrem o akceptaci pořízení zásob správcem daně, pokud se do stanovení daně nijak nepromítlo a pokud toto jejich pořízení či existence nebylo předmětem kontroly. To je však zjistitelné jedině ze spisu k daňové kontrole prováděné v r. 2001, který však krajský soud k dispozici neměl a jeho závěry jsou v tomto směru nepodložené. I v případě, že v dalším řízení krajský soud ze spisu daňové kontroly z r. 2001 zjistí, že v té době žalobce měl na skladě zásoby v odpovídající hodnotě, které pak v roce 2004 prodal, nemůže opomenout hodnocení dalších skutečností vyšlých najevo při daňové kontrole zdaňovacího období roku 2004. Označil-li soud za zcela nerozhodná zjištění týkající se pojištění, nelze mu přisvědčit. V úvahu je třeba vzít zejména tvrzení, že při soupisu zboží poškozeného povodněmi, měl pojišťovatel provést soupis veškerého poškozeného zboží na skladě bez ohledu na to, kdy bylo poškozeno a zda se na ně vztahovala pojistka. Tento soupis pak tvrzenému rozsahu zásob nenasvědčuje. Skutečnost, že by bylo doloženo, že zásoby byly evidovány v době předchozí kontroly, tedy sama o sobě neznamená, že ve stejném objemu byly předmětem prodeje v roce 2004 a tudíž, že lze za náklad považovat celou žalobcem uplatněnou částku. To vše však je otázkou dalších zjištění a hodnocení těchto nově zjištěných skutečností v souvislosti se skutečnostmi již zjištěnými.

### VI.2.a. Závěr Nejvyššího správního soudu ke kasační stížnosti žalovaného

V části hodnotící zákonnost rozhodnutí správce daně za zdaňovací období roku 2004 je tedy rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť závěry v něm uvedené postrádají oporu ve správním spise; krajský soud přitom zaujal právní názor o vztahu k jinému zdaňovacímu období, aniž by měl k dispozici doklady k předchozí daňové kontrole. K tomu je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet i nad rámec kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s). Závěr, že stačí sama skutečnost, že se předchozí daňová kontrola konala, není správný. V tom byl naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu v části, jímž bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného o dani za rok 2004, podle § 110 odst. 1 věta první zrušil a v této části mu věc vrátil k dalšímu řízení; v něm je krajský soud podle odst. 4 téhož ustanovení vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným.

## VII.
## Náklady řízení

O nákladech řízení je Nejvyšší správní soud oprávněn rozhodnout pouze ve vztahu ke kasační stížnosti žalobce, která byla zamítnuta. Podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení; úspěšnému žalovanému náhrada nákladů nebyla přiznána, neboť mu v tomto kasačním řízení žádné náklady nevznikly.

Řízení, které bylo předmětem kasační stížnosti žalovaného, tímto rozhodnutím nekončí a o náhradě nákladů kasačního řízení zde rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.)

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

V Brně dne 12. dubna 2012

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu