

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 České Budějovice, Rudolfovská 552, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Prostějov, Sádky 1605/2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Brno, Masarykova 31 (dříve Finanční ředitelství v Českých Budějovicích), proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 23. 6. 2010, č. j. 967/10-1200, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 12. 2012, č. j. 10 Af 75/2010 – 202,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 12. 2012, č. j. 10 Af 75/2010 – 202, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 23. 6. 2010, č. j. 967/10-1200, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 28 242 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích

(dále též jen „původní žalovaný“) ze dne 23. 6. 2010, č. j. 967/10-1200. Tímto rozhodnutím původní žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) 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 neprokázal přes výzvy správce daně oprávněnost a opodstatněnost výdajů zahrnutých v základu daně z příjmů za rok 2004 a tedy neunesl důkazní břemeno.

Nutno uvést, že nyní napadený rozsudek je již třetím rozhodnutím krajského soudu ve věci. Prvním rozsudkem ze dne 31. 1. 2011, č. j. 10 Af 75/2010 – 56, ve znění opravného usnesení ze dne 10. 2. 2011, č. j. 10 Af 75/2010 – 71, krajský soud pro vady řízení zrušil rozhodnutí původního žalovaného ze dne 23. 6. 2010, č. j. 967/10-1200, a věc byla tomuto orgánu vrácena k dalšímu řízení. Zároveň byla tímto rozsudkem, ve znění uvedeného opravného usnesení, zamítnuta žaloba proti rozhodnutí původního žalovaného ze dne 23. 6. 2010, č. j. 962/10 – 1200. Tento rozsudek byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 28/2011 – 114, zrušen pro *ex offo* zjištěnou jinou vadu řízení podle § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.,“ a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení. V pořadí druhém rozsudku ze dne 7. 9. 2011, č. j. 10 Af 75/2010 – 126, dospěl krajský soud ke stejnému závěru jako v rozsudku předchozím; rozhodnutí č. j. 967/10 – 1200 zrušil a věc vrátil původnímu žalovanému k dalšímu řízení a žalobu proti rozhodnutí č. j. 962/10 – 1200 pro její nedůvodnost zamítl. Ke kasačním stížnostem obou účastníků bylo Nejvyšším správnímsoudem rozsudkem ze dne 12. 4. 2012, č. j. 2 Afs 79/2011 – 171, rozhodnuto tak, že kasační stížnost žalobce proti výroku, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí č. j. 962/10 – 1200, se zamítá. O kasační stížnosti žalovaného bylo rozhodnuto tak, že se rozsudek krajského soudu ve výroku, jímž bylo zrušeno rozhodnutí původního žalovaného č. j. 967/10 – 1200 a věc byla vrácena tomuto orgánu k dalšímu řízení, zrušuje, a v této části se věc vrací krajskému soudu k dalšímu řízení. Důvod zrušení spočíval především v nepřezkoumatelnosti této části napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Posledním, třetím, rozsudkem ze dne 20. 12. 2012, č. j. 10 Af 75/2010 – 202, krajský soud rozhodl tak, že žalobu proti rozhodnutí původního žalovaného ze dne 23. 6. 2010, č. j. 967/10 – 1200, jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel proti posledně uvedenému rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), písm. b) a písm. d) s. ř. s.; namítá tedy jeho nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, nesrozumitelnost rozhodnutí původního žalovaného, pro kterou mělo být toto rozhodnutí krajským soudem zrušeno a nepřezkoumatelnost rozsudku spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů, popř. v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel předně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu. Domnívá se, že v rozporu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu je krajským soudem vyslovený závěr, že důkazní břemeno nepřechází předložením účetnictví na správce daně. Krajský soud navíc uvedl, že takto bylo Nejvyšším správním soudem již

opakovaně judikováno, nicméně toto své tvrzení nepodložil žádným konkrétním rozsudkem, a dle stěžovatele již tento nedostatek sám o sobě zakládá nepřezkoumatelnost.

Nejvyšší správní soud uložil v předchozím rozsudku krajskému soudu, aby si vyžádal daňový spis stěžovatele za roky 1997 – 2000. Původní žalovaný soudu na výzvu ale sdělil, že spis již byl skartován. Soud v rozsudku uvedl, že spis byl skartován dne 7. 4. 2001, což považuje stěžovatel za ryzí účelovost; jedná-li se o chybu v psaní, stěžovatel má za to, že skartace nebyla možná ani v letech pozdějších. Tento závěr podporuje odkazem na zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě, v tehdy účinném znění (dále jen „zákon o archivnictví“), dle kterého nebylo lze skartovat dokumenty, které byly ještě potřebné k vlastní činnosti tehdejších územních finančních orgánů. Stěžovatel je tedy toho názoru, že právě tímto postupem daňových orgánů mu bylo znemožněno unést jeho důkazní břemeno; soud však tuto okolnost nezohlednil.

V důsledku absence uvedených spisů soud přistoupil k posouzení věcí dle dostupných informací, jejichž výčet, jenž poskytl ve svém rozsudku, není dle stěžovatele kompletní. Soud nezohlednil všechny listiny, jež měl k dispozici, zejména podepsanou zprávu o daňové kontrole č. j. 240031/01/077930/3385 s přílohou, dále výzvu finančního úřadu č. j. 237700/01/077930/3385 a reakci stěžovatele na výzvu č. j. 2272289/01/077930/3385; přitom se jedná o písemnosti stěžejní, z nichž vyplývá, že došlo k provedení kontroly skladové evidence stěžovatele, která byla následně pracovníky správce daně ověřena kontrolou stavu na skladu. Pokud by se určité zboží ve skladu fyzicky nenacházelo, mělo by to určitě vliv na obsah zprávy o daňové kontrole, co se však nestalo. I na základě těchto důvodů má stěžovatel za to, že rozsudek krajského soudu trpí nepřezkoumatelností.

Stěžovatel poukazuje též na to, že Nejvyšší správní soud se v rámci předchozího rozsudku zabýval možností finanční správy prověřovat otázku nákladů za zboží v prekludovaném období. V tomto rozsudku však nebyla zohledněna skutečnost, že s uplynutím delší doby je povinnost daňového subjektu prokazovat spojena s určitými problémy z důvodu neexistence důkazních prostředků. Stěžovatel souhlasí, že finanční správa je oprávněna prověřovat zásoby nakoupené v prekludovaných obdobích, které vstupují do nákladů teprve v obdobích následujících, nicméně ohledně existence zboží a vstupních cen je to správce daně, koho tíží důkazní břemeno, neboť jsou rozporovány údaje plynoucí z účetnictví vztahujícího se k době nákupu, ale též k době prodeje. Ve věci stěžovatele tak sice bylo možno prověřovat nákupy z let 1997 a 1998, nicméně důkazní břemeno tížilo správce daně, když výše nákladů vyplývala z dostatečně nezpochybněného účetnictví z roku 2004. Rozhodnutí původního žalovaného tak trpí nesrozumitelností, pro kterou mělo být zrušeno, neboť z něj neplyne, jak žalovaný unesl své důkazní břemeno a jak vyvrátil prokázaná tvrzení ohledně existence a hodnoty zboží.

Krajský soud v rozsudku dospěl k závěru, že stěžovatel prokázal prodej zboží panu H., avšak nikoli již jeho existenci před nákupem, ani jeho kupní cenu. Stěžovatel ohledně existence zboží v letech 1997 – 2004 uvádí, že poněvadž je účetnictví ovládáno mj. zásadou bilanční kontinuity, musí konečné a počáteční zůstatky stavu rozvahových účtů mezi účetními obdobími na sebe navazovat. Stěžovatel správci daně doložil konečné stavy roku 1996, počáteční stavy roku 1999, nákupní doklady za roky 1999 a 2000 a skladové karty

zboží včetně inventurních soupisů. Z těchto podkladů lze dospět k závěru, že část zboží byla nakoupena v letech 1999 a 2000 a zbylá část v roce 1997 a 1998 (v roce 1996 zboží nebylo evidováno). Stěžovatel zdůrazňuje, že nedošlo-li v letech 2001 – 2004 k přírůstkům a existence zboží v době jeho prodeje byla prokázána, pak se logicky muselo jednat o prodej zboží pocházejícího z období roku 2000 a předchozích. Cenu tohoto zboží lze dovodit ze skladových karet a podrobně členěných počátečních stavů roku 1999, jež nebyly ovlivněny krádeží, a k části zboží stěžovatel doložil též doklady o nákupu z let 1999 a 2000. Bylo tak na správci daně, aby tyto skutečnosti zpochybnil, neboť vyplývaly z účetnictví. Za takové nelze dle stěžovatele považovat nepodložené tvrzení, že při likvidaci pojistné události z roku 2001 nebylo sepsáno již dříve poškozené zboží, když povinnost likvidátora provést soupis zboží, u nějž není pojištění uplatňováno, nepředepisuje žádný právní předpis. Za relevantní nelze považovat ani změnu tvrzení stěžovatele ohledně data poškození zboží, když je zcela pochopitelné, že s odstupem několika let může dojít k omylu, udály-li se u stěžovatele obdobné situace v roce 2000 i 2001. Stěžovatel nadto doplňuje, že z důvodu druhového určení zboží nelze s určitostí zjistit, zda se nákup vztahoval právě ke zboží, které bylo následně prodáno. Uvedené však nemá pro danou věc význam, neboť v době od doložených nákupů v letech 1999 a 2000, do doby prodeje v roce 2004, nebyly evidovány jakékoliv úbytky zboží. Stěžovatel tak inventurně prokázal existenci zboží k 31. 12. 2000, jehož cena (vyjádřena váženým aritmetickým průměrem) se do data prodeje nijak neměnila. Poněvadž tato cena se až do jeho prodeje jedinému kupci neměnila, je tak prokazatelná s ohledem na skladové karty. Uvedené je podložené z části též údaji z účetnictví a zčásti nákupními doklady. Stěžovatel brojí též proti závěru soudu, který lpí na prokázání konkrétního nákupu druhově určeného zboží, když z logiky věci je toto absurdní. Stěžovatel tak má za to, že prokázal existenci zboží v době jeho prodeje, neměnnost stavu v letech 2001 – 2004, nákupní cenu zboží z let 1999 a 2000 a dokladovou nákupní cenu zboží z let 1997 a 1998, a to skrze počáteční stav roku 1999.

Závěrem stěžovatel uvádí, že soudy potvrdily uskutečnění prodeje zboží panu H. Oproti příjmům z tohoto prodeje však nebyly uznány náklady, které musely být pro dosažení tohoto příjmu vynaloženy. Stěžovatel je s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 31. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 – 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS) toho názoru, že mu měla být přiznána alespoň relevantní část nákladů objektivně minimálně nutných na pořízení zboží. Ty stěžovatel prokázal nákupními doklady z let 1999 a 2000 a ve vztahu k minimálním nákladům za léta 1997 a 1998 stěžovatel odkazuje na znalecký posudek znalce Tomáše Rozlivky, který je součástí spisu.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s právním názorem krajského soudu, který je dle jeho názoru zcela v souladu se závazným právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2012, č. j. 2 Afs 79/2011 – 171, a který považuje za jediný možný a tudíž zcela v souladu se zákonem, a odkázal rovněž na napadené rozhodnutí a předložený spisový materiál. Konstatoval, že námitky stěžovatele považuje za nedůvodné, přičemž poukázal zejména na úpravu institutu dokazování a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení podle ust. § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdy účinném znění (dále jen „daňový řád“). Závěrem navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného zejména poukázal na to, že Nejvyšší správní soud sám konstatoval, že pořízení zásob předmětem kontroly bylo, neboť k němu směřovala výzva správce daně, na jejímž základě byl následně předložen inventurní soupis k 31. 12. 2000. Stěžovatel tím prokázal kontinuitu vedení skladové evidence, správnost zaúčtování nákladu na prodané zboží a odkázal na účetní předpis CÚS 12 – zásoby, dle kterého při účtování postupoval. Má tak za to, že samotné prokazování správnosti inventurního stavu zásob k 31. 12. 2000 a jejich evidenčních cen by bylo v kolizi s překážkou věci rozhodnuté, neboť již byly předmětem kontroly prováděné u stěžovatele v roce 2001.

K otázce důkazního břemene u prokazování zásob nakoupených v prekludovaných obdobích se Nejvyšší správní soud nevyjádřil, tudíž si krajský soud mohl učinit vlastní závěr, což učinil a právě s ním stěžovatel nesouhlasí. Poněvadž stěžovatel předložil účetnictví týkající se kontrolovaného období (r. 2004), přešlo důkazní břemeno na správce daně. Případná neexistence účetnictví z let 1997 a 1998 na tom nemohla nic změnit, když ve prospěch stěžovatele svědčila zásada bilanční kontinuity, kterou žalovaný žádným způsobem nezpochybnil. Stěžovatel správci daně navíc předložil doklady o nákupech zboží v letech 1999 a 2000. Pokud ale stěžovatel neměl doklady o nákupu zboží z let 1997 a 1998 a prokazoval relevantnost zahrnutí uplatněného nákladu alternativním prostředkem, tj. zprávou o daňové kontrole provedené u stěžovatele v roce 2001, má za to, že to nemůže být důvodem neunesení důkazního břemene. Navíc správce daně sám zapříčinil důkazní nouzi předčasnou skartací daňových spisů svědčících v jeho prospěch, když právě jimi stěžovatel hodlal prokázat správnost inventurního stavu zboží k 31. 12. 2000.

Pokud jde o tvrzené opomenutí důkazních prostředků krajským soudem, stěžovatel v reakci na vyjádření žalovaného, že stejné podklady byly součástí správního spisu a byly krajskému soudu předloženy již s vyjádřením k žalobě, uvádí, že v takovém případě by to toliko ještě víc prokázalo, že se krajský soud dostatečně neseznámil se spisovým materiálem. Stěžovatel na závěr poukázal na rozpor v tvrzeních žalovaného učiněných jednak v kasační stížnosti proti předchozímu (tedy druhému) rozsudku krajského soudu, a v aktuálním řízení.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje rozsudek krajského soudu spolu s napadeným rozhodnutím původního žalovaného zrušit.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas a stěžovatel je zastoupen advokátem. Pokud jde o přípustnost kasační stížnosti, je nutno s ohledem na to, že věc je projednávána u Nejvyššího správního soudu již potřetí, poukázat na znění § 104 odst. 3 s. ř. s. Podle něj je kasační stížnost „*nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu*“. Výklad tohoto ustanovení provedl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, publ. ve Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 37, nález č. 119, str. 519 (dostupné z nalus.usoud.cz). V něm je uvedeno, že předmětné ustanovení „*zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil a to v situaci, kdy se nižší soud tímto*

právním názorem řídil. Vztáhnout však citované ustanovení též na případy, kdy Nejvyšší správní soud pouze vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení, resp. nedostatečně zjištěný skutkový stav, by ve svých důsledcích mohlo vést k naprosté zbytečnosti Nejvyššího správního soudu, neboť by mohl tento soud v každé projednávané věci vždy prvním kasačním rozhodnutím vytknout jakoukoli (třebas i malichernou) procesní vadu a poté v druhém kasačním řízení kasační stížnost odmítnout, a tím odmítnout i věcný přezkum naříkaného rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva." Směřuje-li tedy kasační stížnost proti rozhodnutí, jímž krajský soud rozhodl poté, kdy jeho rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem, je kasační stížnost přípustná především stran právní otázky, kterou se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť toho vzhledem k důvodu zrušení rozhodnutí krajského soudu nebylo třeba, či to dokonce ani nebylo možné. Dále je pak kasační stížnost přípustná, opírá-li se o námitku, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu stran právní otázky, kterou kasační soud posuzoval (čítaje v to i relevantní skutkové okolnosti rozhodné pro posouzení právní otázky). Jiné, než shora uvedené, kasační důvody nemohou být meritorně projednány (viz též usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2008, č. j. 2 Afs 26/2008 - 119, všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

V nyní souzeném případě se ve svém prvním rozhodnutí ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 28/2011 – 114, Nejvyšší správní soud hmotněprávní stránkou sporu vůbec nezabýval, když rozsudek zrušil pro jinou vadu řízení podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Pokud jde o druhé rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 12. 4. 2012, č. j. 2 Afs 79/2011 - 171, zabýval se věcnou stránkou především ve vztahu k rozhodnutí původního žalovaného č. j. 962/10 - 1200, které již není předmětem tohoto řízení (kasační stížnost žalobce proti výroku týkajícímu se tohoto rozhodnutí byla zamítnuta), a pokud jde o nyní napadené rozhodnutí č. j. 967/10-1200, byl rozsudek krajského soudu zrušen zejména s ohledem na konstatovanou nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že právě projednávaná kasační stížnost je ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. přípustná, neboť se týká právních otázek, kterými se ve svém předchozím rozhodnutí krajský soud nezabýval. Kasační stížnost proto byla připuštěna k meritornímu projednání.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Žalobou bylo napadeno rozhodnutí Finanční ředitelství v Českých Budějovicích, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde tedy Finanční ředitelství v Českých Budějovicích, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství. Nejvyšší správní soud proto podle § 69 s. ř. s. v kasačním řízení jednal s tímto orgánem.

Kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti předně uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Touto námitkou se Nejvyšší správní soud zabývá nejdříve, neboť pouze u přezkoumatelného rozhodnutí lze zpravidla vážit důvodnost konkrétních kasačních námitek. Nepřezkoumatelnost je ostatně vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by to stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud považuje za nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelností ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je podle konstantní judikatury třeba chápat jednak nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost a jednak nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze dle ustálené judikatury obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 78). Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze dále považovat ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, a dále taková rozhodnutí, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS). K otázce nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí pro nedostatek důvodů se Nejvyšší správní soud vyslovil například v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS, v němž uvedl, že *„[n]edostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“* Obdobně se Nejvyšší správní soud vyslovil i v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130 (publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS), či v rozsudku ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003 – 78 (publ. pod č. 523/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným judikatura shledává i rozhodnutí, v němž krajský soud opomene přezkoumat byť jen jednu ze žalobních námitek (srov. rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, nebo ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74). Z judikatury zdejšího soudu však plyne též skutečnost, že „o *vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo.*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59).

Nejvyšší správní soud, i s přihlédnutím ke svým dřívějším judikatorním závěrům, konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký

skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou. Soud se tedy v odůvodnění svého rozsudku musí plně věcně vypořádat se všemi žalobními námitkami, ledaže by to bylo vzhledem k výsledku řízení nadbytečné (v tomto směru viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS).

Zdejší soud z úřední povinnosti zjistil, že se krajský soud v přezkoumávaném rozsudku opomenul zabývat uplatněnou žalobní námitkou. Stěžovatel v žalobě poukazoval na to, že se žalovaný nevypořádal s prokazatelně existujícími důkazy, které byly předloženy v průběhu daňového řízení, konkrétně s protokoly o místních šetřeních provedených u stěžovatele v rámci daňové kontroly u pana H., které správce daně neosvědčil jako důkazy právě z důvodu, že byla provedena v řízení s jiným daňovým subjektem. Z těchto protokolů mělo mj. vyplývat, že správce daně prokazatelně zjistil jak uskutečnění obchodního případu s panem H., tak i fyzické poškození předmětného zboží. Krajský soud k této námitce v napadeném rozsudku nezaujal žádné stanovisko, ačkoli ve svém předchozím rozsudku ve věci, posoudil tuto námitku jako důvodnou a zdejší soud, byť uvedený rozsudek zrušil, stran této námitky naznal, že argumentace krajského soudu byla správná. Jak již bylo uvedeno, za nepřezkoumatelné je považováno i rozhodnutí, v němž krajský soud opomene přezkoumat byť jen jednu ze žalobních námitek, proto nutno konstatovat, že krajský soud zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

Stěžovatelem namítaným důvodem nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku je skutečnost, že soud ohledně otázky přechodu důkazního břemene na správce daně v případě předložení účetnictví jednak odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, aniž by však svůj odkaz doplnil o konkrétní příklad, a navíc toto tvrzení dle stěžovatele vůbec neodpovídalo konstantní judikatuře Nejvyššího správního soudu. Nedostatek konkretizace stávající judikatury může mít určitý vliv na přesvědčivost odůvodnění, zdejší soud ji však nepovažuje za vadu, jež by byla sto způsobit nepřezkoumatelnost rozsudku, neboť, jak bylo již mnohokrát judikováno, nepřezkoumatelnost rozsudku nezpůsobují dílčí nedostatky odůvodnění, nýbrž nedostatky skutkové (srov. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75). Pokud jde o namítaný mylný závěr krajského soudu, jenž dle stěžovatele nereflektuje konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, nelze se stěžovatelem souhlasit.

Krajský soud se v rozsudku vyjádřil v tom smyslu, že pouhé předložení účetnictví daňovým subjektem nepostačuje pro přechod důkazního břemene na správce daně, tudíž pro přechod povinnosti daňového subjektu prokázat soulad účetnictví se skutečností. Nejvyšší správní soud na tomto závěru neshledává nic, co by způsobovalo rozpor s jeho konstantní judikaturou. V daňovém řízení obecně platí, že je povinností daňového subjektu podle § 31 odst. 9 daňového řádu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. To znamená, že důkazní břemeno v tomto rozsahu spočívá na daňovém subjektu, a ten je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky jeho tvrzení prokazují. Jako důkazních prostředků lze přitom užít všech

prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Lze tedy připustit, že předložením účetnictví plní daňový subjekt svou důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře (např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], nikoliv důkazní břemeno v tom směru, že by bylo jeho povinností prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem obchody skutečně probíhaly. Břemeno tvrzení a důkazní nese výlučně daňový subjekt; správce daně prokazuje toliko důvodnost svých pochyb ohledně věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví (viz rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, a rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72). Pokud se jedná o uplatnění výdajů dle § 24 odst. 1 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v tehdy účinném znění, (dále jen „zákon o daních z příjmů“), uplatňuje se tato zásada ještě důrazněji. Zdejší soud konstantně judikuje, že je to právě daňový subjekt, který musí prokázat mimo kompletních dokladů též ostatní předpoklady podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, mj. tedy skutečnou realizaci obchodního případu. Účetnictví je sice považováno za určitý prostředek zobrazení reality; jak a zda má být o určité transakci účtováno, však musí vždy vycházet *a priori* ze zjištěného skutkového stavu. Nelze tedy pouze formálně z obsahu daňového dokladu dovozovat, že účetnímu zápisu skutečně odpovídá skutkový stav. (srov. rozsudky ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008 – 48 a ze dne 14. 6. 2013, č. j. 5 Afs 63/2012 - 57). Zdejší soud se již v minulosti vyjádřil v tom smyslu, že „*daňový subjekt svá tvrzení neprokazuje pouze účetními doklady, které mohou být z formálního důvodu bezvadné, ale musí doložit faktické naplnění toho, o čem se dá hovořit jako o daňové uznatelnosti výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (tedy daňově uznatelným není každý výdaj daňového subjektu, ale pouze takový výdaj, který byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů). Je nesprávný právní názor stěžovatele, který uvedl v kasační stížnosti, že samotným předložením účetních dokladů se na správce daně přesunuje důkazní břemeno podle ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní (podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem). V dané věci totiž nebyla předmětem dokazování nevěrohodnost, správnost, průkaznost či úplnost účetnictví (kde by správce daně musel takovou skutečnost prokazovat), ale daňová uznatelnost uplatněného výdaje, jejíž všechny skutečnosti musí prokázat sám daňový subjekt*“. (srov. rozsudek ze dne 27. 9. 2006, č. j. 7 Afs 147/2005 - 95). I přes existenci nezpochybněného účetního dokladu tak lze po daňovém subjektu požadovat, aby prokázal daňovou uznatelnost takového výdaje.

V nyní přezkoumávané věci vznikly správci daně důvodné pochybnosti o správnosti a oprávněnosti výdajů, které stěžovatel uplatnil v rozhodném období, jež vyvolal obrovský rozdíl mezi pořizovací a prodejní cenou zboží; pořizovací hodnota zboží, jež mělo být zakoupeno v letech 1997 – 2000, činila cca 7 000 000 Kč, a jeho prodej

panu H. byl, s ohledem na jeho znehodnocení, uskutečněn za cenu cca 300 000 Kč. Stěžovatel sice správci daně předložil kompletní účetnictví týkající se roku 2004, nicméně protože došlo k uplatnění výdajů za zboží pořízené v letech 1997 – 2000, bylo, s ohledem na shora uvedené rozložení důkazního břemene a povinnosti naplnit veškeré předpoklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, na místě předložit též doklady o pořízení předmětného zboží. Stěžovatel sám uvedl, že toho není schopen, když mu bylo účetnictví z období let 1997 a 1998 ukradeno, což bylo doloženo protokolem Policie ČR. Zdejší soud se již v minulosti vyjádřil, že tvrdí-li sám daňový subjekt, že jeho účetnictví nebylo správné a průkazné (zde odcizeno, tudíž nebylo předloženo vůbec), již pojmově se nemůže dovolat existence důkazního břemene správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu (srov. rozsudek ze dne 3. 12. 2004, sp. zn. 7 Afs 24/2004, publ. pod č. 1214/2007 Sb. NSS). Nutno tedy uzavřít, že důkazní břemeno ohledně prokázání rozhodných skutečností tížilo právě stěžovatele, který svou povinnost mohl splnit předložením jakýchkoli důkazních prostředků (§ 31 odst. 4 daňového řádu). Krajský soud tudíž nijak nevybočil z konstantně zastávaného názoru Nejvyššího správního soudu, a námitku stěžovatele proto zdejší soud shledal nedůvodnou.

Pokud jde o rozložení důkazního břemene, stěžovatel dále namítal, že ačkoli souhlasí s tím, že daňové orgány jsou oprávněny prověřovat otázku nákladů zboží, jak to konstatoval Nejvyšší správní soud v předchozím zrušovacím rozsudku, má za to, že důkazní břemeno ohledně rozporování existence zboží zakoupeného v prekludovaných obdobích či jeho pořizovací ceny tíží správce daně. V tomto rozsudku totiž nebylo zohledněno, že s uplynutím delší doby bývá splnění povinnosti daňového subjektu ztíženo. Stěžovatel má za to, že pokud jde o uplatněné náklady, jejich výše prokazatelně plyne z účetnictví z roku 2004. O důkazním břemenu v daňovém řízení i v tomto konkrétním případě již zdejší soud vyslovil svůj závěr, který nemá důvod měnit. Hodlá-li daňový subjekt uplatnit výdaje nikoliv v období pořízení zboží, ale až v obdobích následujících, musí si být vědom, že bude muset takové výdaje prokázat, bez ohledu na to, v jaké době bylo zboží pořízeno. V nedodržení dostatečné míry obezřetnosti daňového subjektu při uchovávání dokladů o výdajích, které hodlá v budoucnu uplatnit, nelze spatřovat důvod pro přechod důkazního břemene na správce daně. Zdejší soud je tudíž toho názoru, že správce daně prokázal své pochybnosti o účetním případě, jednak velkým rozdílem mezi uplatněnými výdaji a s nimi souvisejícími příjmy, a jednak též tím, že stěžovatel v důsledku odcizení účetnictví z let 1997 a 1998 nedoložil účetní doklady ani jiné důkazy o nabytí předmětného zboží. S ohledem na uvedené tak bylo na stěžovateli, aby prokázal existenci a pořizovací cenu zboží, jež prodal v roce 2004, a náklady na jeho pořízení pak následně v tomto období uplatnil jako výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tato námitka tak není důvodná.

Další námitka se vztahuje k tvrzené předčasné skartaci spisu k daňové kontrole daně z příjmů za zdaňovací období 1997 – 2000, prováděné v roce 2001. Dle pokynu Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 12. 4. 2012, č. j. 2 Afs 79/2011 – 171, se jednalo o spis, jenž měl být krajským soudem vyžádán pro ověření toho, zda došlo v průběhu uvedené daňové kontroly též ke kontrole pořízení předmětného zboží (zásob), jak to tvrdí stěžovatel s poukazem na výzvu správce daně, na základě které mu byl předložen inventurní soupis k 31. 12. 2000. Nejednalo-li se o písařskou chybu krajského soudu a spis byl skutečné skartován 7. 4. 2001, považuje to stěžovatel za ryzí účelovost správce daně,

když skartoval spis záhy po jeho vzniku. Zdejší soud po prostudování spisu krajského soudu zjistil, že se skutečně jedná pouze o chybu v psaní, když správce daně soudu sdělil, že daňový spis byl skartován dne 7. 4. 2011 v skartačním řízení vedeném pod sp. zn. SOAT 1822/2011 (č. l. 200 spisu krajského soudu). První část námitky tak není důvodná.

Zdejší soud musí však přisvědčit stěžovateli v druhé části, tudíž že spis v této době skartován být neměl. K tomuto závěru lze dojít na základě ustanovení § 7 odst. 3 a § 8 odst. 1 zákona o archivnictví, dle kterých se prostřednictvím skartačního řízení vyřazují dokumenty, jimž uplynuly skartační lhůty a jež jsou nadále nepotřebné pro činnost původce. Skartační řízení může být po dohodě s příslušným archivem provedeno i později, pokud původce dokumenty potřebuje pro další vlastní činnost. Jelikož je zjevné, že dokumenty o daňové kontrole let 1997 – 2000 měly úzkou souvislost s daňovou kontrolou za rok 2004, neboť daňový subjekt část zboží měl nakoupit právě v uvedených obdobích, bylo na místě tyto dokumenty ponechat k další činnosti správce daně.

O předčasné skartaci však lze v tomto případě hovořit též z důvodu nedodržení skartační lhůty. Dle ust. § 8 odst. 1 zákona o archivnictví se skartační řízení provede v kalendářním roce následujícím po uplynutí skartační lhůty dokumentu. Ze sdělení správce daně plyne, že se při skartaci řídil mj. Spisovým řádem územních finančních orgánů, vydaným Generálním finančním ředitelstvím pod č. j. 2/11-1910, kterým byla stanovena skartační lhůta v délce deseti let. Z protokolu o zahájení kontroly daně z příjmů právnických osob za roky 1997 – 2000, jenž je součástí spisu, zdejší soud zjistil, že daňová kontrola byla zahájena dne 21. 10. 2001. Dle § 12 odst. 5 vyhlášky č. 191/2009 Sb. o podrobnostech výkonu spisové služby, původce stanoví ve spisovém a skartačním plánu okamžik rozhodný pro plynutí skartační lhůty (spouštěcí událost). Poněvadž soudu nebyl předložen spisový a skartační plán, má za to, že spouštěcí událostí bylo zahájení daňové kontroly, tj. 25. 10. 2001; dřívější datum z logiky věci nepřipadá v úvahu. Skartační lhůta se určuje počtem celých roků počítaných od 1. ledna kalendářního roku následujícího po kalendářním roce, v němž nastal okamžik rozhodný pro plynutí skartační lhůty (§ 12 odst. 5 vyhlášky *in fine*). Počátek skartační lhůty proto nastal dne 1. 1. 2002 a skartační lhůta uplynula dne 1. 1. 2012; skartovat dokument bylo tedy lze nejdříve 1. 1. 2013 (§ 8 zákona o archivnictví). Vzhledem k tomu, že byl spis skartován již v dubnu 2011, nutno konstatovat, že se tak událo předčasně a tudíž v rozporu se zákonem. Dle § 7 odst. 3 zákona o archivnictví je za řádné provedení skartačního řízení odpovědný původce. Poněvadž došlo k předčasné skartaci spisu, z něhož bylo lze dovodit, zda došlo ke kontrole pořízení zboží, příp. další okolnosti potřebné pro toto řízení, bylo v této situaci třeba zvážit, jaký dopad mělo pochybení správce daně na důkazní situaci stěžovatele, k jehož důkazní nouzi tak přispěl. Krajský soud se nicméně vůbec nezabýval otázkou možné předčasné či nezákonné skartace předmětného spisu a jejího dopadu na důkazní situaci stěžovatele, i když tato skutečnost plyne z reakce stěžovatele na výzvu krajského soudu ze dne 2. 8. 2012 (č. l. 192), kterou soud stěžovatele žádal mj. o sdělení jeho stanoviska ke skutečnosti, že žalovaný správní orgán není sto předložit spisový materiál o daňové kontrole provedené v roce 2001. Poněvadž krajský soud stěžovatele sám vyzval k tomuto sdělení, bylo jeho povinností v rozsudku reagovat na tvrzení v něm uplatněná. Krajský soud však toto sdělení v rozsudku nezohlednil a ke stanovisku stěžovatele se žádným způsobem nevyjádřil, čímž zatížil řízení jinou vadou řízení podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., k níž musí Nejvyšší správní soud přihlížet i z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

Na tomto místě je vhodné korigovat závěr stěžovatele (který vychází z rozsudku krajského soudu), že Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku (č. j. 2 Afs 79/2011 - 171) uznal, že pořízení zásob bylo předmětem kontroly, neboť k němu směřovala výzva správce daně, z čehož stěžovatel dovodil, že jejímu opakovanému provedení brání překážka *rei iudicatae*. Zdejší soud se totiž v uvedeném rozsudku vyjádřil pouze v tom smyslu, že „*nelze přehlédnout tvrzení stěžovatele, že pořízení zásob bylo předmětem kontroly, neboť k němu směřovala výzva správce daně,*“ nicméně že tuto skutečnost, jež může mít význam na výsledek kontroly daně z příjmu za zdaňovací období roku 2004, nutno ověřit ze spisu o daňové kontrole, která proběhla v roce 2001. Z odůvodnění rozhodnutí zdejšího soudu tedy neplyne, že by uznal provedení kontroly pořízení zásob v roce 2001.

Tento chybný závěr však plyne též z rozsudku krajského soudu (str. 12 odst. 1), který na jedné straně uvedl, že Nejvyšší správní soud uznal provedení kontroly o pořízení zásob; na druhé straně hned v dalším odstavci toto tvrzení popřel, když konstatoval, že z důkazů nevyplývá, že by zásoby byly předmětem kontroly. Obecně lze rozsudek, jenž je vnitřně rozporný, tudíž jeho důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné, považovat za nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS). Zdejší soud se již vyjádřil, že „*s tímto kasačním důvodem je však nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení (v případě nositelů veřejných subjektivních práv je ve hře též jejich základní právo na rozhodnutí věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. na projednání věci v přiměřené lhůtě podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod; č. 209/1992 Sb.), a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny.*“ Proto by ke kasaci rozhodnutí krajského soudu měl Nejvyšší správní soud přistoupit teprve tehdy, nelze-li jeho nesrozumitelnost jinak než kasací odstranit, tzn., nelze-li nesrozumitelnost rozsudku odstranit výkladem, s přihlédnutím k obsahu spisu, k úkonům soudu a účastníků řízení (viz rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25). Po posouzení tohoto konkrétního pochybení krajského soudu zdejší soud naznal, že se jedná o vadu způsobující nesrozumitelnost rozsudku, když předmětná otázka byla pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti otázkou zásadního významu a s ohledem na absenci skartovaného daňového spisu nebylo lze bez dalšího uzavřít, zda kontrola byla nebo nebyla provedena. Rozhodnutí krajského soudu tak trpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], k níž přihlíží zdejší soud i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.)

S ohledem na shora konstatované pochybení krajského soudu stěžovateli nelze přisvědčit ani v otázce, že by se jednalo o opakovanou kontrolu (*res iudicata*), neboť provedení kontroly pořízení zboží nebylo prokázáno ani soudem potvrzeno. Na druhé straně, překážka věci rozhodnuté, či zapovězení opakované daňové kontroly, se vztahuje toliko ke shodné daňové povinnosti. Poněvadž se předchozí daňová kontrola týkala zdaňovacích období 1997 – 2000 a aktuální roku 2004, nejednalo by se o opakování daňové kontroly. Závěry zjištěné v předchozí kontrole by však mohly mít vliv na výsledek daňové kontroly za rok 2004 (srov. též předchozí rozsudek zdejšího soudu č. j. 2 Afs 79/2011 - 171).

Stěžovatel se dále domnívá, že krajský soud nevycházel ze všech podkladů, které měl k dispozici; absentovaly zejména písemnosti, které se vztahovaly k prověřování skladů stěžovatele. Plyne to především z toho, že soud ve výčtu dokumentů, z nichž vycházel v důsledku absence shora uvedeného daňového spisu o daňové kontrole z roku 2001, uvedl, že zohlednil *pouze* protokol o zahájení daňové kontroly za roky 1997 – 2000 a zprávu o daňové kontrole za roky 1999 – 2000, z nichž nezjistil ani pořízení zásob stěžovatelem, ani to, že by měly být tyto zásoby předmětem kontroly (str. 12 odst. 2 rozsudku). Faktem je, že ve spisu se nacházejí i další dokumenty, z nichž by bylo možné dovozovat pořízení zboží stěžovatelem; ani z nich to však nebylo lze tvrdit s určitostí. Zda byly sklady stěžovatele skutečně fyzicky prověřovány, byl bylo možno zjistit pouze z předčasně skartovaného spisu. Obecně by bylo možné v postupu krajského soudu, jenž nevycházel ze všech podkladů, které měl k dispozici, spatřovat vadu, která mohla ovlivnit zákonnost soudního rozhodnutí. V této věci tomu tak není, neboť, jak již bylo mnohokrát judikováno, o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. rozsudek ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59). Krajský soud se totiž hned v dalším odstavci vyjádřil také k hypotetické situaci, bylo-li by ze spisu o daňové kontrole provedené v roce 2001 zjištěno, že zboží v uvedené hodnotě se ve skladech stěžovatele skutečně nacházelo. S ohledem na ostatní dostupné důkazy, zejm. výpovědi likvidátorů pojišťovny, však krajský soud dospěl k stejnému závěru, jako by tato skutečnost prokázána nebyla, tudíž dovodil, že k pořízení zboží v hodnotě cca 7 000 000 Kč nedošlo. Namítaná vada tudíž neměla vliv na výrok rozhodnutí, a proto tato námitka není důvodná.

Pokud jde o konstatování stěžovatele v závěru jeho repliky k vyjádření žalovaného, že tento nesetrvává na svých tvrzeních, neboť některá nyní uváděná tvrzení (existence listin ve spisu) jsou v rozporu s těmi uplatněnými v předchozí kasační stížnosti, nelze shledat jeho důvodnost, neboť otázka konzistentnosti tvrzení žalovaného není předmětem řízení o této kasační stížnosti a nemůže žádným způsobem ovlivnit rozhodnutí ve věci, což ostatně stěžovatel ani netvrdil.

Další námitky stěžovatele dopadají na posouzení skutkového stavu a unesení důkazního břemene. Stěžovatel se domnívá, že prokázal nakoupení zboží před 31. 12. 2000 i jeho nákupní cenu. Dále je toho názoru, že vzhledem k tomu, že byla soudem potvrzena realizace prodeje zboží panu H., měla být stěžovateli přiznána alespoň relevantní část nákladů objektivně minimálně nutných pro pořízení zboží. Tyto námitky jsou důvodné.

Jak bylo již shora uvedeno, krajský soud nemohl v důsledku předčasné skartace daňového spisu provést důkaz spisem o daňové kontrole proběhnuvší v roce 2001 a musel rozhodnout na základě podkladů, které měl k dispozici. Vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu v předchozím zrušovacím rozsudku shledal, na rozdíl od žalovaného, že obchod mezi stěžovatelem a panem H. proběhl tak, jak bylo deklarováno. Z uvedeného lze konstatovat, že rozhodnutí žalovaného bylo postiženo vadou nesrozumitelnosti, když žalovaný na jedné straně neuznal samotnou existenci zboží a tím ani uskutečnění jeho prodeje, na straně druhé příjmy z neuskutečněného prodeje ponechal beze změny v základu daně a neuznal pouze stěžovatelem uplatněné výdaje. Vzhledem

k tomu, že řízení před krajským soudem probíhalo v režimu plné jurisdikce, byl postup, jímž krajský soud napravil nesprávný závěr žalovaného, právně možný. Krajský soud nicméně tento nový skutkový stav nesprávně vyhodnotil a nedospěl k adekvátním závěrům. Stěžovateli totiž byly příjmy z tohoto prodeje správně započteny do základu daně; ohledně nákladů se však krajský soud ztotožnil se závěrem správce daně, tudíž že je ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neprokázal. Tímto postupem krajský soud uvedenou situaci nesprávně právně posoudil, čímž zatížil své rozhodnutí vadou dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a tím, že akceptoval nesprávný postup žalovaného, rovněž vadou podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Jak již zdejší soud několikráte judikoval, je povinností správce daně dbát na to, aby daň byla stanovena ve správné výši, a nikoliv stanovit daň v maximální možné výši ve prospěch státního rozpočtu. V tomto směru lze poukázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, či ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008, nebo na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123. Jakkoliv je totiž smyslem a účelem daňového řízení vybrání daně, je třeba vzít v úvahu, že zákon o daních z příjmů dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel. Nelze tedy vycházet pouze ze zájmu státu na vybrání daně, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisejí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje. Stát by potom jen s obtížemi plnil své úkoly, neboť by nemohl vybírat daně z příjmů v dostatečné výši (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. II ÚS 67/2000 ze dne 23. 4. 2001, též nález sp. zn. II ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006). Je-li základem daně (dílčím základem daně) příjem snížený o výdaje, nelze však, podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu, na výdaje zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. Uzná-li proto stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (viz rozsudek ze dne 21. 9. 2007 č. j. 5 Afs 148/2006 - 50), zvláště když jejich vynaložení plyne částečně též z předložených důkazů.

V tomto případě se jednalo o prodej se značnou ztrátou, která byla dle stěžovatele způsobena poškozením zboží. Ze spisu a tvrzení stěžovatele tedy plyne, že v letech 1997 – 2000 nakoupil zboží za cenu cca 7 000 000 Kč, jež plánoval, jak lze předpokládat, následně prodat se ziskem, nicméně v důsledku jeho poškození vodou (deště, povodně v letech 2000 - 2002), musel přistoupit k jeho prodeji za značně sníženou cenu, cca 300 000 Kč. Rozšířený senát zdejšího soudu se v usnesení ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 – 64, publ. pod č. 1984/2010 Sb. NSS., vyjádřil k případu, který sice není totožný, nicméně je v něm řešena podobná situace, a lze tak využít závěry v něm učiněné. Předmětem tohoto rozhodnutí byla daňová uznatelnost nákladů na podnikatelský záměr, který nebyl vůbec realizován. Rozšířený senát uvedl, že *„pro posouzení nákladů jako výdajů vynaložených za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů není rozhodující, zda daný výdaj bude opravdu reálně následován vznikem předpokládaných příjmů. Nelze totiž rozumně předpokládat, že veškeré výdaje vynaložené podnikatelem budou nakonec vždy skutečně zhodnoceny a přinesou podnikateli odpovídající příjem. Existuje naopak zcela reálná možnost, že podnikatel bude muset od uskutečňování podnikatelského záměru upustit, a to z nejrůznějších důvodů, často i na jeho vůli nezávislých. V takových případech pak nelze podnikatele za to, že nastaly okolnosti, jež*

změnily pohled na výhodnost původně zamýšleného projektu a způsobily, že podnikatelský záměr nebyl uskutečněn a nebyl zdrojem předpokládaného příjmu, sankcionovat tím, že náklady, jež do daného okamžiku, kdy se rozhodl od dalšího uskutečňování původního podnikatelského záměru upustit, vynaložil, nebudou považovány za náklady vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů." Rozšířený senát zároveň dodal, že i za těchto okolností nelze uznat jakékoli náklady jako náklady podle § 7 zákona o daních z příjmů. Tyto náklady musejí naplňovat obecné podmínky stanovené v § 23 a § 24 zákona o daních z příjmů. Jako výdaje ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů jsou tedy uznatelné pouze výdaje skutečně vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikání, byť teprve očekávaných, resp. výdaje, které bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností daňového subjektu, jsou přiměřené a mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah (viz též nález Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000, http://nalus.usoud.cz). Pro aktuální případ má toto usnesení význam v tom smyslu, že lze-li přiznat náklady vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikání v případě, kdy k realizaci příjmu nedojde vůbec, na základě argumentu *a maiori ad minus* nutno dospět k závěru, že lze uznat rovněž náklady vynaložené za zboží, jehož prodej byl uskutečněn se značnou ztrátou, z důvodů nezávislých na vůli daňového subjektu (jistě byla-li tato ztráta prokázána a včetně zřetele na možnost její pojistné kompenzace).

Jak bylo tedy již dříve uvedeno, krajský soud v souladu s právním názorem zdejšího soudu vyjádřeném v předchozím rozsudku, uzavřel, že bylo dostatečně prokázáno, že zboží (nefunkční agregáty se zpuchřelými pryžovými částmi) bylo stěžovatelem v roce 2004 prodáno panu H. Z logiky věci pak plyne, že když toto zboží existovalo v době prodeje, muselo existovat již před jeho realizací a na jeho pořízení musely být s největší pravděpodobností vynaloženy určité náklady. Nutno uvést, že krajský soud opět (obdobně jako v jeho předchozím rozsudku) nemá jasno, v kterém období bylo předmětné zboží nakoupeno, když na str. 9 odst. 2 rozsudku uvedl, že „*žalobce zboží nakoupil v letech 1997 až 1998 jako zásoby, které následně prodal v roce 2004*". Z vyjádření stěžovatele je přitom zřejmé, že zboží nakupoval jak v letech 1997 až 1998, tak v letech 1999 až 2000, což rovněž dokládal, jak plyne ze spisu, mj. např. odpovědí na výzvu správce daně č. j. 27359/07/077930/4432, k níž doložil část dokladů svědčících o pořízení zboží v letech 1999 a 2000.

Dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Zdejší soud má za to, že stěžovatel správci daně předložil dostatek důkazů prokazujících alespoň část uplatněných výdajů. Poněvadž bylo soudem, na rozdíl od původního žalovaného, uznáno, že zboží skutečně existovalo minimálně v době jeho prodeje, lze předpokládat, že na jeho pořízení byly reálně vynaloženy určité náklady. Ze spisu plyne, že se jednalo o druhově určené zboží, o němž vedl stěžovatel skladovou evidenci, přičemž zboží oceňoval dle § 25 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v tedy účinném znění, tudíž cenou aritmetickou. Stěžovatel uvedl, že k prokázání existence zboží a jeho nákupů v uvedených obdobích předložil konečné stavy roku 1996 (v nichž se předmětné zboží dle tvrzení stěžovatele nenacházelo), počáteční stavy roku 2000, nákupní doklady části zboží za roky 1999 a 2000, skladové karty zboží včetně inventurních soupisů a znalecký posudek ohledně určení obvyklé velkoobchodní ceny zboží. Stěžovatel tedy

správci daně předložil určité důkazy, z nichž bylo lze ověřit alespoň část uplatněných výdajů. Zdejší soud zdůrazňuje zejména faktury o nákupu zboží v letech 1999 a 2000, jimiž se stěžovatel snažil prokázat nákupní cenu alespoň části zboží následně prodaného panu H. Žalovaný předložené důkazy neakceptoval zejména proto, že v analytické evidenci byla uvedena průměrná cena skladovaného zboží a nebylo tudíž možné objektivně určit pro konkrétní prodej konkrétní předchozí nákup, ani cenu, za kterou bylo zboží pořízeno, a tudíž ani nákupní doklady nemusely svědčit o nákupu zboží, jež bylo následně prodáno panu H. Zdejší soud je však toho názoru, že u druhově určeného zboží není objektivně možné prokázat nákup konkrétního kusu (součástky), je – li navíc zboží nakupováno opakovaně a třeba i za různou cenu. Rovněž zákon o účetnictví (§ 25 odst. 3) a též v době tvrzených nákupů účinné Opatření federálního ministerstva financí, č. V/20 100/1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele - podvojné účetnictví, (od 1. 1. 2002 Opatření Ministerstva financí č. j. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, příloha č. 2 Postupy účtování pro podnikatele) umožňovaly zásoby stejného druhu vést na skladě v ocenění cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen nebo vlastních nákladů nebo způsobem, kdy první cena pro ocenění přírůstku zásob se použije jako první cena pro ocenění úbytku zásob. Vážený aritmetický průměr bylo nutné počítat nejméně jednou za měsíc (účtová třída I, čl. IV, bod 2), přičemž v analytické evidenci se pak uváděla právě takto určená cena (účtová třída I, čl. VII bod 3). Stěžovatel navíc uvedl, že v období od doložení těchto nákupů až po jejich prodej panu H., nedošlo u tohoto zboží k žádným úbytkům a neměnila se ani jeho cena (bylo lze vysledovat právě ze skladové evidence, či inventurních soupisů).

S ohledem na uvedené, krajský soud pochybil, uznal-li postup žalovaného, když tento jednak popřel samotnou existenci zboží a tím též uskutečnění jeho prodeje; příjmy z tohoto neuskutečněného prodeje nicméně ponechal beze změny v základu daně a neuznal pouze stěžovatelem uplatněné výdaje. Krajský soud měl s ohledem na uvedené rozhodnutí původního žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť i když řízení před krajským soudem probíhá v režimu „plné jurisdikce," není jeho úlohou nahrazovat činnost daňových orgánů, k čemuž by tímto způsobem došlo, neboť daňové orgány pochybily ve zcela zásadní otázce, od které se pak odvíjel celý proces dokazování. Daňové orgány tímto postupem porušily svou základní povinnost, tudíž dbát na to, aby daň byla stanovena ve správné výši.

Pokud jde o poškození zboží, ze spisu nelze dle zdejšího soudu dospět k tak bezpodmínečnému závěru, jak to učinily daňové orgány, a to, že zboží vůbec neexistovalo. Z výpovědi pana H. plyne, že se jednalo o poškozené zboží, z něhož část repasoval a použil v dalších obchodních transakcích (některé faktury doložil) a část vyhodil (doložil doklady o likvidaci odpadu); daňové orgány na jejich základě nebyly schopny určit, zda se týkaly zboží, jež měl pan H. koupit od stěžovatele. Zdejšímu soudu není zřejmé, jakým způsobem mělo být zboží ve fakturách specifikováno, aby je bylo lze identifikovat jako zboží zakoupené od stěžovatele, zejména, jednalo-li se o zboží určené druhově. Požadavek na přesnou specifikaci každé „součástky" ve faktuře, kde je tato pouze součástí celku, který je prodáván, nebo předmětem použitým při provedení prací [např. faktura č. 0608, kterou byla fakturována: *„Výměna přední nápravy včetně diferenciálu a poloos (práce + díly) na vysokozdvižném vozíku"]* se zdejšímu soudu jeví jako přehnaný a v rozporu se zásadou

přiměřenosti dle § 2 odst. 2 daňového řádu. Z výpovědí zaměstnanců pojišťovny (likvidátorů pojistných událostí) zase plyne, že sepsané bylo pouze zboží, u nějž bylo nárokováno pojištění a že nemohou s určitostí tvrdit, zda bylo ve skladech (mimo suterén) ještě další zboží, na něž pojištění nárokováno nebylo. Pan H., osobní makléř stěžovatele, navíc potvrdil, že doporučil stěžovateli nárokovat pojištění pouze na zboží nakoupené po pojistné události z roku 2000 (po změně pojistné smlouvy), aby nedošlo k pojistnému podvodu. Z těchto důkazů nelze s určitostí zpochybnit ani prokázat poškození zboží; nelze však s určitostí ani vyloučit jeho existenci, jak to učinily daňové orgány. Navíc v situaci, kdy byla soudy uznána existence zboží v době jeho prodeje, bylo by prokázání jeho poškození relevantní pouze pro posouzení úrovně znehodnocení s ohledem na značný rozdíl mezi jeho pořizovací a prodejní cenou, tedy toliko zda bylo zboží prodáno za přiměřenou cenu. Vzhledem k tomu, že takové zboží ale nebylo vůbec sepsáno, neboť na něj nebylo nárokováno pojištění, jsou dohady o možném rozsahu poškození zboží pouhou spekulací nemající vliv na prokázání jeho existence a tudíž ani předpokladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel se snažil prokázat nákupní ceny zboží za období, za které mu bylo odcizeno účetnictví, také znaleckým posudkem. Zdejší soud nemůže akceptovat závěr krajského soudu, že znalecký posudek nebylo lze vůbec použít jako důkaz, protože byl vypracován na žádost žalobce a nejedná se o řádný účetní doklad. Jak již bylo uvedeno, v daňovém řízení lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy (§ 31 odst. 4 daňového řádu). Vzhledem k tomu, že stěžovatel nebyl schopen prokázat nákupní ceny zboží účetními doklady, jež mu byly za období let 1997 – 1998 odcizeny, nechal si vypracovat znalecký posudek ohledně obvyklých prodejních cen jím zadaného soupisu zboží, které měl ke dni 31. 12. 2000 ve svém obchodním majetku, a které následně prodal panu H. Zdejší soud má za to, že uvedený znalecký posudek mohl sloužit jako jeden z nepřímých důkazů k prokázání nákupních cen, i s ohledem na skutečnost, že se jednalo o druhově určené zboží a s ohledem na způsob účtování stěžovatelem (oceňování váženým aritmetickým průměrem dle § 25 odst. 3 zákona o účetnictví). Nemohl být však důkazem jediným, neboť prokazuje pouze obvyklou cenu zboží, nikoliv již jeho nákup v letech 1997 - 1998. Nesouhlasily-li tudíž daňové orgány, potažmo soud, se závěry znaleckého posudku předloženého účastníkem řízení, bylo na nich, aby v rozhodnutí dostatečným a srozumitelným způsobem vyložily, v čem konkrétně neodpovídaly závěry znaleckého posudku faktickému stavu a v čem závěry znaleckého posudku neodpovídají požadavkům stanoveným právními předpisy, a to např. i za pomoci jiného znaleckého posudku. Pokud tedy soud (stejně jako daňové orgány) nezpochybnil a nevyvrátil závěry znaleckého posudku předloženého stěžovatelem, je jeho rozhodnutí v této části nepřezkoumatelné.

Nutno tedy uzavřít, že na základě právního názoru vysloveného v předchozím zrušovacím rozsudku zdejšího soudu (č. j. 2 Afs 79/2011 - 171) došlo k podstatné změně skutkového i právního posouzení věci, když byla uznána realizace obchodní transakce mezi stěžovatelem a panem H., jíž došlo k prodeji poškozeného zboží za cenu cca 300 000 Kč. Uznáním tohoto obchodního případu byla tudíž potvrzena též existence zboží před jeho uskutečněním, neboť existovalo-li něco v době prodeje, je logické, že to muselo existovat i v době před ním. S ohledem na to, že žalovaný vycházel z jinak postaveného

skutkového stavu, kdy existenci zboží ani předmětnou obchodní transakci neuznal, je jeho rozhodnutí věcně nesprávné. Krajský soud měl v této situaci v rámci plné jurisdikce povinnost doplnit dokazování o spis daňového subjektu ve věci kontroly daně z příjmů za roky 1997 – 2000, což se však v důsledku chybného postupu správce daně nestalo. Krajský soud tak vyšel ze skutkového stavu, jak byl zjištěn daňovými orgány spolu se shora uvedenou odchylkou, nicméně celou věc nesprávně posoudil a dospěl tak k chybným závěrům (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.). Mimo to zatížil své rozhodnutí též vadou nepřezkoumatelnosti, když opomenul vypořádat žalobní námitku, či náležitě odůvodnit nepřipuštění znaleckého posudku jako důkazu (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). V této souvislosti je však na místě upozornit, že přestože je správní soudnictví vystavěno na principu tzv. „plné jurisdikce," není úlohou správních soudů zcela nahrazovat činnost daňových orgánů. Tento princip se do správního soudnictví promítá tím, že ačkoli rozhodující je skutkový stav, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu, soudu nic nebrání doplnit dokazování podle § 77 o dst. 2 s. ř. s.; ve svém rozhodnutí potom vychází z e skutkového a právního stavu takto zjištěného. Nejvyšší správní soud se principem plné jurisdikce zabýval podrobně ve svém rozsudku ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2006 - 99, publikovaném pod č. 1275/2007 Sb. NSS, v němž konstatoval: *„Tento požadavek lze stručně vyjádřit tak, že soud při svém rozhodování nesmí být omezen ve skutkových otázkách jen tím, co zde nalezl správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani jejich obsahu a hodnocení ze známých hledisek závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Soud tedy zcela samostatně a nezávisle hodnostní správnost a úplnost skutkových zjištění učiněných správním orgánem a zjistí-li přitom skutkové či (procesně) právní deficity, může reagovat jednak tím, že uloží správnímu orgánu jejich odstranění, nahrazení či doplnění nebo tak učiní sám. Tato činnost soudu je nezbytným předpokladem pro bezvadný právní přezkum napadeného rozhodnutí, neboť jen správně a úplně zjištěný skutkový stav v řízení bez procesních vad může být podkladem pro právní posouzení věci. Není však cílem soudního přezkumu ve správním soudnictví nahrazovat činnost správního orgánu. Východiskem přístupu soudu pro rozhodnutí, zda a do jaké míry případně dokazování provádět, bude posouzení důvodnosti podané žaloby z hlediska uplatněných žalobních námitek. Soudní přezkum správních rozhodnutí nelze vnímat jako „odvolací řízení" v plné apelaci, proto také důkazní aktivita soudu bude vždy činností doplňkovou, nikoliv dominantní."* V situaci, kdy bylo nutno zcela přehodnotit provedené dokazování s ohledem na změnu pohlížení na zásadní okolnosti případu, a to existenci zboží a uskutečnění obchodní transakce mezi stěžovatelem a panem H., došlo by k nahrazování činnosti daňových orgánů, a proto bylo na místě již v řízení před krajským soudem napadené rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. S ohledem na tato pochybení nezbylo zdejšímu soudu než rozsudek krajského soudu zrušit (§ 110 odst. 1, *in fine,* s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud, s ohledem na tato konstatování s odkazem na § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., zrušil i rozhodnutí původního žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V tomto řízení bude úkolem žalovaného znovu posoudit předložené důkazy s přihlédnutím ke změně způsobené potvrzením existence určitého zboží a skutečné realizace obchodní transakce mezi stěžovatelem a panem H., příp. též doplnit dokazování ve vztahu k nákladům prokazatelně vynaloženým na jeho pořízení. Při tom bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.)

V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, která předcházela zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.

Pokud jde o náklady řízení, která řízení před Nejvyšším správním soudem předcházela, tudíž řízení o žalobě a řízení o kasačních stížnostech vedených pod sp. zn. 2 Afs 28/2011 a sp. zn. 2 Afs 79/2011, nutno zde posoudit otázku úspěchu účastníka řízení, a to ve vztahu k předmětu řízení a celkovému úspěchu ve věci. Původní žalobou ze dne 19. 8. 2010 se stěžovatel domáhal přezkoumání a zrušení dvou rozhodnutí původního žalovaného, konkrétně rozhodnutí ze dne 23. 6. 2010, č. j. 962/10-1200 a č. j. 967/10-1200. Řízení o žalobě směřující proti rozhodnutí č. j. 962/10-1200 bylo s konečnou platností skončeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 12. 4. 2012, č. j. 2 Afs 79/2012 - 171, kterým byla zamítnuta kasační stížnost žalobce proti rozsudku ze dne 7. 9. 2011, č. j. 10 Af 75/2010 - 126, proti výroku, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2010, č. j 962/10-1200. Pokud jde o druhé napadené rozhodnutí, jak to plyne z výroku I. a II. tohoto rozsudku, rozhodnutí původního žalovaného ze dne 23. 6. 2010, č. j. 967/10-1200, bylo spolu s rozsudkem krajského soudu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 10 Af 75/2010 – 202, zrušeno, a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Je tak zřejmé, že pokud jde o konečný výsledek ve věci, vzhledem k předmětu původního řízení, měl stěžovatel úspěch pouze částečný, když k jeho návrhu bylo zrušeno toliko rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2010, č. j. 967/10-1200. Proto soud přiznal stěžovateli náklady řízení ve výši jedné poloviny, jež představuje částku 10 900 Kč.

Tyto náklady sestávají z částky 5000 Kč za zaplacené soudní poplatky (1 x 2000 Kč za žalobu a 1 x 3000 Kč za kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu ze dne 31. 1. 2011, č. j. 10 Af 75/2010 – 56; za kasační stížnost proti rozsudku ze dne 7. 9. 2011, č. j. 10 Af 75/2010 – 126, nebyl soudní poplatek vybrán) podle položky č. 14a, bod 2 a položky 15 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění účinném do 31. 8. 2011; z částky 14 700 Kč za odměnu za zastoupení JUDr. Jaroslavou Krybusovou, advokátkou, která stěžovatele v těchto řízeních zastupovala, spočívající v převzetí a přípravě věci, v podání žaloby, dvou kasačních stížností, vyjádření ke dvěma kasačním stížnostem žalovaného a vyjádření k výzvě krajského soudu (7 úkonů právní služby á 2 100 Kč), podle § 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2012 a z částky 2100 Kč, představující náhradu hotových výdajů za sedm úkonů právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2012). Zástupkyně stěžovatele nedoložila, že by byla plátkyní DPH. Přiznané náklady tedy činí částku ve výši

jedné poloviny uvedených nákladů, tj. částku ve výši 10 900 Kč, která je splatná k rukám zástupce stěžovatele.

Žalovaný, který byl úspěšný, pokud jde o řízení o žalobě proti rozhodnutí ze dne 23. 6. 2010, č. j. 962/10-1200, neprokázal, že by mu vznikly náklady nad rámec jeho vlastní úřední činnosti.

Pokud jde o řízení o kasační stížnosti proti rozsudku ze dne 20. 12. 2012, č. j. 10 Af 75/2010 – 202, stěžovatel měl plný úspěch, a proto má proti žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady sestávají z částky 5000 Kč za zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost (položka č. 19 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů); z odměny za zastoupení JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, v celkové výši 9300 Kč (za 3 úkony právní služby á 3100 Kč), spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a ve dvou podáních ve věci samé [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů] a z náhrady hotových výdajů ve výši 900 Kč za 3 úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Protože advokát JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský doložil, že je plátcem DPH, zvyšují se náklady řízení o částku 2142 Kč, odpovídající 21 % dani, kterou je povinen odvést z odměny za zastupování podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Náklady řízení o kasační stížnosti tvoří částka ve výši 17 342 Kč, která je splatná k rukám zástupce stěžovatele.

Celkem tak náklady řízení představuje částka ve výši 28 242 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta.

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

V Brně dne 28. srpna 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu