



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **J. N.**, zastoupeného advokátem JUDr. Petrem Cardou se sídlem Pod věží 3, Svitavy, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. 31 Ca 66/2005,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) ze dne 1. 2. 2005, č. j. 6674/110/2003-Ve, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě ze dne 6. 11. 2001, č. j. 42067/01/274970/1530, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 521 032 Kč. Žalovaný toto rozhodnutí změnil tak, že dodatečně vyměřenou daň snížil na částku 434 192 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), když namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a vady řízení spočívající v tom,

že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, byla v rozporu se spisy a při jejím zjišťování byl porušen zákon.

Spornou otázkou v daném případě bylo přezkoumání důvodnosti uplatnění nákladů na reklamu podle smlouvy s firmou E., s. r. o. a na zakoupení náhradních dílů od firmy V. K., s. r. o.

Ve vztahu k nákladům na reklamu stěžovatel tvrdí, že předmětem kontroly bylo období roku 1999 a v tomto období byla reklama uskutečněna pouze na nákladním autě Avia. Finanční úřad však prováděl zkoumání k reklamě realizované v roce 2000, tzn. ve vztahu k období, ke kterému nebyla zahájena kontrola. Obdobné platí i pro reklamu uskutečněnou v roce 2000 na stánku s občerstvením „V.“. Směšováním reklamy v letech 1999 a 2000 prý byly uměle vytvářeny problémy a nesrovnalosti. Pokud totiž žalovaný poukazoval na různé rozpory, ty se týkaly toliko reklamy realizované v roce 2000. Ve vztahu k roku 1999 nedošlo k žádným rozporům ve výpovědích; výpověď svědka K. ze dne 2. 5. 2001 není použitelná jako důkaz, protože k výsledku došlo bez informování stěžovatele. Ve výpovědi ze dne 28. 8. 2001 stejný svědek uvedl, že v roce 1999 byla reklama nalepena na vozidle Avia, takže zde žádné rozpory nevznikly.

K nákupu kabiny a náhradních dílů od firmy V. K., s. r. o. stěžovatel namítá, že při výsledku svědka Š. na Finančním úřadu v Kopřivnici dne 2. 8. 2001 byl vyzván k tomu, aby svědkovi kladl otázky, a nikoliv, aby se k výpovědi svědka vyjádřil. Ze skutečnosti, že žádnou otázku nepoložil, proto nelze dovozovat, že s obsahem této výpovědi souhlasil. Pravdivost výpovědi tohoto svědka měla být potvrzena či vyvrácena dalšími důkazy, které však správce daně neprovedl, byť z účetnictví předmětné firmy bylo patrné, že v něm měla velké nepořádky. Toto účetnictví nebylo průkazné a nelze proto argumentovat tím, že pokud firma nemá v účetnictví doklady o uskutečnění opravy kabiny, je z toho možno dovozovat, že ji nemohla koupit a následně prodat stěžovateli. Vadou řízení je rovněž neprovedení výsledku předchozího vlastníka K., který mohl uvést, zda, kdy a v jakém stavu kabinu označené firmě prodal. Tento výslech stěžovatel navrhl, nicméně nedošlo k jeho provedení. Pochybení spatřuje stěžovatel rovněž v tom, že nebyl proveden navržený důkaz znaleckým zkoumáním faktur za účelem zjištění, zda byly vyhotoveny na psacím stroji, na kterém byly vystaveny ostatní faktury firmy V. Ze zprávy finančního úřadu totiž vyplývá, že tyto faktury byly vystaveny na stejném psacím stroji jako předmětná faktura pro stěžovatele, zatímco krajský soud dochází k závěru jinému. Rovněž tento důkaz mohl ověřit hodnověrnost výpovědi svědka Š.

V doplnění kasační stížnosti ze dne 15. 3. 2007 stěžovatel uvedl, že krajský soud nevzal do úvahy prekluzi nároku na doměření daně ve smyslu ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“). V daném případě se totiž jedná o daň z příjmů fyzických osob za rok 1999 a daňová kontrola byla zahájena v roce 2001, takže prekluzivní lhůta skončila dne 31. 12. 2004. Rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 2. 2005 proto bylo vydáno až po uplynutí této lhůty.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušit.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti toliko uvádí, že navrhuje její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Přitom předesílá, že argumentačně obdobnou kasační stížností se zdejší soud zabýval již ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 11/2006, kdy rozsudkem ze dne 28. 2. 2007 tuto stížnost rovněž zamítl jako nedůvodnou.

Jak plyne ze shora uvedeného, stěžovatel učinil sporným daňovou uznatelnost nákladů vynaložených (1.) na reklamu podle smlouvy s firmou E., spol. s r. o. a (2.) na zakoupení náhradních dílů od firmy V. K., spol. s r. o. Přitom stěžovatel nerozlišuje, v čem spatřuje nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu a v čem vady správního řízení, takže i Nejvyšší správní soud bude v dalším pojednávat o obou těchto kasačních důvodech souhrnně.

Z obsahu správního spisu k první kasační námitce zejména plyne, že podle Zprávy o daňové kontrole zahájené dne 26. 3. 2001, č. j. 697/01/274930/5150, a ukončené dne 5. 11. 2001 ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za rok 1999, správce daně neuznal jako daňový výdaj úhradu faktury č. 9911001 ze dne 10. 11. 1999, vystavené na částku 292 800 Kč firmou E., spol. s r. o. za poskytnutí reklamní plochy, a to proto, že k realizaci reklamy nedošlo.

Tomu stěžovatel oponuje tím, že zkoumáním skutkových okolností nastavších v roce 2000 (tzn. ve vztahu k jinému než kontrolovanému období) překročil správce daně svou pravomoc a že zjištěné rozpory ve výpovědích se týkaly výhradně období roku 2000. K tomu je nutno uvést, že podle Smlouvy o poskytnutí reklamy č. 9906001 ze dne 23. 6. 1999 došlo k dohodě, že E., spol. s r. o. poskytne reklamu na plochách, kterých je výhradním vlastníkem, má je pronajaty nebo má jejich držení jinak smluvně upraveno. Tato smlouva byla uzavřena na dobu 12 měsíců od fyzické realizace reklamy a k platbě zálohy ve výši 230 000 Kč mělo dojít ke dni uzavření této smlouvy. Podle dodatku č. 1 k této smlouvě pak fyzická realizace reklamy byla uskutečněna dne 19. 11. 1999 a reklamní plochy byly tímto poskytnuty na dobu od 19. 11. 1999 do 18. 11. 2000.

Z uvedeného je patrné, že správce daně zcela správně a logicky zjišťoval, zda předmětná reklama byla skutečně umístěna u společnosti E., s. r. o., v listopadu 1999 a v měsících následujících, nutně přesahujících kontrolované zdaňovací období, jak to žádala citovaná smlouva, resp. dodatek k ní. Při zjišťování přitom nehrálo takovou roli to, ve kterých měsících byla reklama umístěna, nýbrž to, ke které ze dvou postupně uzavřených smluv (první smlouva ze dne 23. 6. 1999, upřesněná dodatkem ze dne 19. 11. 1999 s platností na jeden rok od tohoto data, druhá smlouva ze dne 30. 3. 2000) se to které plnění vztahovalo. Protože období, na něž byly smlouvy uzavřeny, se částečně překrývala, bylo pro oprávněnost uplatňovaných daňových nákladů za rok 1999 zapotřebí prokázat, že na základě první smlouvy bylo plněno nejen penězi od stěžovatele, ale též reklamou od jeho smluvního partnera, a to již od listopadu 1999. Částečně se shodoval i předmět obou smluv, a po 30. 3. 2000 již tak bylo obtížnější rozlišit, ke které z obou smluv se vztahuje které plnění; bylo tedy na místě, aby se správce daně zabýval zejména právě obdobím listopad 1999 – březen 2000, které bylo upraveno výlučně první smlouvou. Pokud stěžovatel a svědci vypovídali v průběhu daňového řízení i o období následujícím, bylo to jen přirozeným důsledkem provázanosti obou smluv. Zkoumal-li pak správce daně i plnění poskytnuté podle druhé smlouvy ze dne 30. 3. 2000, nečinil tak mimo rámec zákona, nýbrž v souladu s ním a v zájmu řádného zjištění skutkového stavu věci, aby mohl zřetelně a jednoznačně odlišit plnění poskytnuté podle první smlouvy od plnění podle smlouvy druhé.

Z dodatku ze dne 19. 11. 1999 přitom nevyplývalo – jak tvrdí stěžovatel – že reklama podle smlouvy z roku 1999 byla umístěna pouze na nákladním vozidle Avia. Ve smlouvě ze dne 23. 6. 1999 se hovoří o „*plochách, kterých je (společnost E., s. r. o.) výhradním vlastníkem, má je pronajaty, nebo jejich držení jinak smluvně upraveno*“; dodatek pak praví pouze tolik, že „*fyzická realizace reklamy byla uskutečněna dne 19. 11. 1999*“, a dále se upravuje doba, po kterou budou blíže nespecifikované „*reklamní plochy*“ poskytnuty (tj. od 19. 11. 1999 do 18. 11. 2000). Stěžovatel přehlíží podstatu problému, když v kasační stížnosti tvrdí, že správce daně měl zkoumat pouze umístění a podobu reklamy na vozidle Avia, a nezabývat se reklamou na stánku s občerstvením (přívěsu) „V.“, neboť ta byla uskutečněna až v roce 2000. Právě tato okolnost – tedy kde a v jaké podobě byla umístěna reklama podle smlouvy z roku 1999 – byla totiž nutným předmětem zkoumání správce daně: předmět smlouvy byl vymezen natolik obecně, že neposkytoval v tomto směru žádné vodítko. Správce daně nikdy nepopřel, že reklama na přívěsu „V.“ byla provedena až v roce 2000, neměl ani důvod to popírat.

Ke zkoumání právě této reklamy a na to přirozeně navazujícímu zjišťování dalších okolností, za nichž byla žalobcová reklama umístěována na vozidlech pana K. v letech 1999 a 2000, ostatně přivedl správce daně sám stěžovatel, který dne 14. 11. 2000 do protokolu o ústním jednání mimo jiné vypověděl, že reklama podle smlouvy ze dne 23. 6. 1999 byla umístěna na přívěsu na občerstvení „V.“ (zatímco reklamy na vozidlech Avia a na cisterně Tatra byly podle něj umístěny až na základě druhé smlouvy ze dne 30. 3. 2000). Jinak ale vypovídal zástupce druhého účastníka smluvního vztahu, pan M. K., dne 2. 5. 2001: podle něj se smlouva z roku 1999 týkala jen nákladního automobilu, kdežto reklama na přívěsu byla umístěna až na základě smlouvy z března roku 2000, takže k realizaci reklamy došlo v období začátku léta 2000 do listopadu 2000. Namítá-li stěžovatel, že tuto výpověď nelze použít jako důkaz, protože se jí nemohl účastnit, je nutno poukázat na to, že i dne 28. 8. 2001 za jeho přítomnosti vypovídal M. K. tak, že reklama podle smlouvy z roku 1999 byla umístěna na vozidle Avia (a nikoli na přívěsu „V.“), a až k dotazu stěžovatele připustil, že do konce března 2000 byla reklama podle první smlouvy umístěna na vozidle Avia a poté na přívěsu „V.“. Této verze se pak svědek přidržel i při výpovědi dne 8. 4. 2002. Již z tohoto shrnutí je zřejmé, že účastníci smluvního vztahu neměli jasno v tom, jaké plnění M. K. poskytl stěžovateli na základě smlouvy z roku 1999 (tedy zda šlo o reklamu jen na přívěsu „V.“, nebo o reklamu jen na vozidle Avia, nebo konečně o reklamu na obou těchto nosičích).

Nejasnosti přetrvaly i po opakovaných výpovědích obou účastníků smluvního vztahu v tom, jak reklama vypadala. Ohledně reklamy na vozidle Avia stěžovatel vypověděl, že měla rozměry 1 x 2 metry, podle M. K. ovšem rozměry byly 30 x 30 cm, případně 30 x 40 cm, tedy podstatně jiné. Reklama na přívěsu „V.“ měla podle stěžovatele rozměry 1,8 x 1,0 m, podle M. K. 40 x 60 cm, případně 80 x 120 cm. Tyto rozdíly ve výpovědích mezi stěžovatelem a M. K. a odlišnosti mezi jednotlivými výpověďmi M. K. jsou dosti značné a rozhodně přesahují míru běžné nepřesnosti. Oporu stěžovatelovým tvrzením neposkytla ani výpověď pana R. M., majitele grafického studia, v němž M. K. nechal zhotovit reklamní samolepky. Tyto samolepky byly předány až dne 27. 11. 2000, tedy v době, na kterou se již nevztahovala smlouva z června 1999 ve znění dodatku z listopadu 1999, a nemohly tak prokázat plnění podle této smlouvy. Nebylo doloženo ani tvrzení M. K. o tom, že původně reklamu vytvořil sám. Co se pak týče výpovědi pana D. (jejíž hodnověrnost je navíc snížena tím, že první výpovědi hodlal pan D. působit potíže svému zaměstnavateli, druhou chtěl naopak vyhovět stěžovateli, kterého svou první výpovědí poškodil), ani ty nevypovídají o tom, zda a kde byla umístěna reklama v listopadu 1999.

K této stížnostní námitce proto soud uzavírá, že jakkoliv existují formálně bezvadné doklady o tom, že žalobce M. K. již v roce 1999 zaplatil, a není důvod pochybovat ani o tom, že někdy v průběhu roku 2000 pan K. skutečně poskytl žalobci reklamní plochy; to však ještě automaticky neznamená, že tím bylo prokázáno plnění podle smlouvy z roku 1999. Jediný, kdo vypověděl o umístění reklamy (na vozidle Avia) již v listopadu 1999, byl M. K., jehož výpovědi jako celek jsou ovšem nesoudržné a vzájemně se popírají. Sám stěžovatel nebyl s to k roku 1999 nic říci: poprvé viděl svou reklamu u M. K. až v roce 2000, a to navíc podle svých výpovědí na přívěsu „V.“. Tato vzájemně se míjející tvrzení nemohou - bez ohledu na jejich pravdivost - prokázat, že plnění podle smlouvy z roku 1999 bylo skutečně poskytnuto ve smyslu jeho daňové uznatelnosti.

Ke druhé stížnostní námitce, vztahující se k nákupu kabiny a náhradních dílů od firmy V. K., spol. s r. o., Nejvyšší správní soud především konstatuje, že proti tvrzení stěžovatele, že koupil kabinu a náhradní díly k vozidlu VOLVO F-12 od této firmy, svědčí především výpověď J. Š. (viz protokol o ústním jednání ze dne 2. 8. 2001), jednatele této společnosti, podle níž jmenovaný stěžovatele neznal, nikdy s ním neobchodoval, faktury, jimiž žalobce dokládal nárok na nadměrný odpočet, nevystavil a nepodepsal). Tu žalovaný podpořil zjištěními o tom, že v účetnictví dodavatele nebyly založeny žádné doklady vztahující se k tomuto obchodnímu případu (a to ani o nákupu kabiny od subjektu J. K., J. A. V., ani o prodeji kabiny stěžovateli), plynulo z něj, že dodavatel se nezabýval obchodováním s automobilovými díly, nýbrž nákupem a prodejem dřevní hmoty, a chyběly tu doklady týkající se opravy kabiny (dodavatel totiž neměl vlastní zaměstnance, kteří by takovou opravu mohli provést).

Nelze přehlédnout, že vypovídací schopnost dodavatelova účetnictví je malá. Jak sdělil Finanční úřad v Kroměříži dne 4. 4. 2001, bylo u něj zjištěno větší množství fiktivních přijatých zdanitelných plnění. Finanční úřad v Kopřivnici pak dne 13. 8. 2001 rovněž konstatoval, že účetnictví dodavatele obsahuje množství fiktivních odběratelských faktur a též fiktivní dodavatelské faktury. Nedostatků v dodavatelově účetnictví si byl krajský soud nicméně vědom, uzavřel však, že tu byly i jiné důkazy, a sice předmět činnosti dodavatele, nemožnost provedení rozsáhlé opravy kabiny (a mnohonásobné zvýšení její ceny v rozmezí dvou dnů) a v neposlední řadě výpověď svědka Š.

Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že samotná výpověď tohoto svědka, který byl na věci osobně zainteresován, by jako důkaz proti němu nebyla dostatečná: není totiž důvodu předpokládat, že jakýkoli svědek vždy líčí události věrněji a pravdivěji než samotný daňový subjekt, a že proto bylo namístě provést další důkazy. V případě stěžovatele však důkazní situace takto nestála. Stěžovatel totiž byl ke své vlastní žádosti přítomen výpovědi svědka Š. dne 2. 8. 2001, ovšem jeho tvrzení, která později označil za nepravdivá, nezpochybnil. V kasační stížnosti zdůvodnil svůj postoj tak, že nebyl při výslechu vyzván k tomu, aby se k výpovědi vyjadřoval, nýbrž jen k tomu, aby kladl svědkovi otázky; toto zdůvodnění však není přesvědčivé. K tomu, aby zpochybnil svědkova tvrzení, stěžovatel nemusel vstupovat do jeho výpovědi: naopak i formou následných otázek mohl svědkovi předestřít svou verzi průběhu událostí a žádat po něm vysvětlení. Stěžovatel vyličil správci daně průběh obchodu do protokolu ze dne 4. 7. 2001; popsal poměrně přesně okolnosti dodávky zboží a fakturace a zmínil se o třech mužích, kteří se obchodu zúčastnili. Měsíc nato však nezaujal žádný postoj ke sdělení svědka, že vidí stěžovatele poprvé v životě; považoval-li skutečně za nepravdivé tvrzení svědka, že jej nezná a nikdy s ním nejednal, je s podivem, že se od svědka nedomáhal bližšího objasnění a nedovolával se v jeho přítomnosti údajného setkání s ním. Z protokolu o výpovědi svědka naopak dosti zřetelně plyne, že i pro stěžovatele to bylo

prvé setkání, a že se spíše snažil dobrat toho, kdo s ním tedy jednal jménem dodavatele, když ne J. Š., a jakým způsobem mohla tato osoba získat razítko dodavatele. Takové otázky ovšem nijak nevyvrátily svědkova tvrzení – pouze vyvolaly dojem, že stěžovatel byl při koupi kabiny a náhradních dílů obelstěn. Tuto eventualitu pak nebylo nutno dále zkoumat: pokud se totiž samotný stěžovatel neznal k jediné osobě, která byla v dané době oprávněna jednat za jeho údajného dodavatele, bylo nasnadě, že jednal s osobou od jednatel odlišnou, která nemohla zavazovat společnost V. K., s. r. o., a doklad jí vystavený nemohl vést k závěru o daňové uznatelnosti předmětných nákladů.

Neprávem pak stěžovatel namítá, že správce daně neprovedl důkaz znaleckým posudkem, kterým by mělo být zjištěno, zda faktury vystavené stěžovateli (nijak blíže nespecifikované, tedy zřejmě jak faktura na kabinu, tak faktura na náhradní díly) a faktury předložené Finančním úřadem v Kopřivnici byly napsány na stejném mechanickém psacím stroji; to, že tento důkaz nebyl proveden, vytkl i krajskému soudu. Ani finanční orgány, ani krajský soud v tomto ohledu ale nijak nepochybily. Stěžovatel totiž v řízení před správcem daně nenavrhl, aby byl tento důkaz proveden, ačkoli tak mohl učinit. Ani u krajského soudu se nedomáhal provedení takového důkazu (uvedl pouze, že „*mělo být* – rozuměj v řízení před správcem daně – *provedeno i znalecké zkoumání předmětných faktur*“, což se nerovná návrhu na provedení důkazu v přezkumném řízení u soudu); těžko tedy může být spatřován „*zásadní nedostatek*“ v tom, že krajský soud takový důkaz neprovedl. Nelze tak učinit závěr o existenci tzv. opomenutého důkazu, když navíc soud porovnáním faktur předložených stěžovatelem a prokazatelně vydaných společnostmi V. K., spol. s r. o. shledal, že byl použit jiný formulář, byla uvedena jiná číselná řada, liší se podpis, razítko i způsob vyplnění. I kdyby tak bylo znalecky prokázáno, že se jedná o stejný typ psacího stroje, nemohlo by to ovlivnit výsledek řízení.

Stěžovatel dále poukázal na nedostatečné dokazování ve vztahu k daňovému subjektu J. K.. V daňovém řízení předložil stěžovatel ze své iniciativy předávací protokol ze dne 10. 11. 1995 od společnosti T. C. H. P., s. r. o., na vozidlo VOLVO F-12 (jehož součástí byla sporná kabina) pro daňový subjekt J. J. V., a. s., J. K., S. n., V. Dále předložil doklady vydané subjektem J. K., J. a. V. – účtenku za hotové ze dne 21. 10. 1999 a stvrzenku na příjem částky 36 600 Kč od společnosti V. K., s. r. o. Stěžovatel tak podle svého názoru doložil skutečnost, že společnost V. K., s. r. o., jako jeho dodavatel koupila kabinu, a vyvrátil tak výpověď J. Š. Tímto samotným předložením dokladů, resp. tím, že správce daně poukázal na rozdíly v označení původního vlastníka kabiny na jednotlivých dokladech a na jeho nejasnou identifikaci, vznikla správci daně podle stěžovatele povinnost vyslechnout J. K.; taková domněnka je ovšem mylná. Je na správci daně, jaké prostředky zvolí ke správnému zjištění daňové povinnosti; je-li daňový subjekt toho názoru, že právě ten či onen důkazní prostředek by byl s to prokázat jeho tvrzení, je na něm, aby takový důkazní prostředek navrhl. Správce daně poté zváží, zda důkaz provede, popř. zdůvodní, proč jej neprovedl; ať k tomu či k onomu je však nezbytný onen prvotní návrh daňového subjektu, a stěžovatel takový návrh neučinil. Není pak pochybením správce daně, nevyhověl-li stěžovateli v tom, čeho se u něj nedomáhal. O řízení před krajským soudem platí totéž, co o důkazu znaleckým posudkem shora. Stěžovatel takový důkaz nenavrhl – pouze v žalobě uvedl, že „*považuje za pochybení, že nebyl vyslechnut svědek K.*“ – tedy nenavrhl provedení důkazu v soudním řízení, nýbrž vznesl námitku proti postupu správce daně. Krajský soud se otázkou výsledku svědka K. nicméně zabýval, když jeho provedení označil za nadbytečné, jelikož existence předmětné kabiny zpochybněna nebyla, avšak byla vyvrácena věrohodnost tvrzení stěžovatele o jejím nákupu od společnosti V. K., s. r. o. a takto vynaložených nákladech dle předložených dokladů.

Konečně k námitce obsažené v doplnění kasační stížnosti, že došlo k prekluzi práva na vyměření daně podle ustanovení § 47 daňového řádu, je nutno poukázat na ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., podle něhož kasační stížnost není přípustná, opírá-li se o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. V daném případě je z obsahu stěžovatelovy žaloby ze dne 31. 3. 2005 zřejmé, že tento žalobní bod neobsahovala, a v napadeném rozsudku krajského soudu proto nelze spatřovat pochybení, že se touto otázkou nezabýval, protože podle ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí „v mezích žalobních bodů“. Protože tedy v před krajským soudem platí zásada dispozitivnosti a koncentrace řízení, nelze považovat jeho rozhodnutí za nezákonné, pakliže tyto zásady respektovalo. K tomu zdejší soud odkazuje rovněž na ustálenou judikaturu Ústavního soudu, z které lze dovodit jeho názor na ústavní konformitu koncentrace žalobního řízení (viz např. nálezn. sp. zn. I. ÚS 390/05 ze dne 31. 1. 2006). Tuto námitku tedy stěžovatel uplatnil nepřípustně.

Jen jako obiter dictum proto Nejvyšší správní soud uvádí, že se stěžovatel sice nemylí v tom směru, že daňová kontrola byla zahájena v roce 2001, opomenul však zmínit, že rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 2. 2005 bylo vydáno až poté, co jeho předchozí rozhodnutí ze dne 4. 11. 2002 bylo zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 9. 10. 2003. Poté totiž žalovaný v souladu se závazným právním názorem krajského soudu doplnil řízení a stěžovatele dne 11. 5. 2004 seznámil s výsledkem dalšího dokazování. Je tak nesporné, že ještě před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu byl učiněn úkon směřující k dodatečnému stanovení daně ve smyslu odst. 2 cit. ustanovení, čímž se otevřela nová tříletá lhůta. V jejím rámci pak žalovaný vydal citované rozhodnutí ze dne 1. 2. 2005, takže tato lhůta byla zachována.

Ze všech uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal, že by krajský soud nesprávně posoudil právní otázku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; či že by byla dána vada řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, neměla oporu ve spisech a byla s nimi v rozporu a při jejím zjišťování byl porušen zákon ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a Finančnímu ředitelství v Hradci Králové náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 15. května 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu