



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **M. M.**, zastoupený JUDr. Kateřinou Pavlíkovou, advokátkou se sídlem Údolní 37, Brno, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 5. 2007, č. j. 30 Ca 170/2005 - 51,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 5. 2007, č. j. 30 Ca 170/2005 - 51, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým bylo pro vady řízení zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 25. 4. 2005, č. j. 6160/04/FŘ 110-0107, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Mikulově, č. j. 21625/04/300970/3273, kterým byl vydán platební výměr č. 1040000061 ze dne 5. 5. 2004, a výše dodatečně doměřené daně z příjmů fyzických osob byla změněna z částky 290 924 Kč na částku 255 532 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), když namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozsudku a jiné vadě řízení před soudem, která měla za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Stěžovatel nejprve vytýká rozsudku krajského soudu, že v něm byla nesprávně posouzena právní otázka dostatečnosti odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí. Krajský soud sice vytkl tomuto rozhodnutí, že z něj nelze zjistit, na základě jaké skutečnosti nabyl žalobce sporných 100 000 litrů vína, zjištěných k 9. 9. 1999 u něj na skladě. Podle stěžovatele však taková kritika odporuje § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“),

neboť při jeho správné aplikaci by musel nutně dospět k závěru, že to jsou právě ty skutečnosti, které měl prokazovat žalobce coby daňový subjekt, byv k tomu správcem daně řádně vyzván. Svým výkladem naopak krajský soud nezákonně rozšiřuje taxativní výčet důkazních povinností správce daně uvedených v § 31 odst. 8 daňového řádu a přenáší důkazní břemeno ohledně skutečností, které má daňový subjekt uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, na správce daně. Stěžovatel naopak zdůrazňuje, že on i správce daně dostatečně prokázali skutečnosti zpochybňující možnost uskutečnění zdanitelného plnění, tak jak bylo žalobcem formálně bezvadnými daňovými doklady deklarováno, když prokázali, že žalobce nemohl technologicky postupovat tak, jak uváděl, a nemohl takto vyrábět jím deklarované druhy a odrůdy vína, když nelze využít jím deklarovaný vstup, tedy nákup 100 000 litrů vína, na výrobu dalšího vína. Žalobce také nebyl během daňového řízení schopen rozptýlit pochybnosti ohledně způsobu skladování předmětného vína, jeho dovozu do výrobních prostor, a jak bylo opakovaně konstatováno daňovými orgány, neunesl v této věci daňové břemeno. Krajský soud zcela opominul fakt, že žalobcem deklarovaný postup výroby vína, a tedy užití předmětu zdanitelného plnění, je zcela nemožný z hlediska odvětvových právních předpisů, když ze stolních vín nelze vyrábět vína odrůdová. Stěžovatel také upozorňuje na to, že krajským soudem požadované objasnění toho, kde a jak žalobce nabyl předmětných 100 000 litrů vína, není pro správce daně možné zákonným způsobem a při respektování základních zásad daňového řízení zjistit, navíc se jedná o požadavek irelevantní a jdoucí za hranice zákonnosti. Stěžovatel přitom nepochybně, že předmětné víno existovalo, či že jej žalobce po zpracování prodával se ziskem, nýbrž podle něj žalobce pouze neprokázal, že zboží nakoupil od dodavatele uvedeného na daňových dokladech předložených správci daně. Tyto doklady tak byly formálně perfektní, přesto podle stěžovatele neprokázaly, že skutečně došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že ho uskutečnili plátcí uvedení na těchto daňových dokladech. Stěžovatel tak trvá na tom, že správce daně řádně aplikoval § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, když uvedl, že k uplatnění daňového výdaje podle tohoto ustanovení je potřeba, aby se jednalo o výdaj prokázaný poplatníkem a vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Stěžovatel také brojí ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proti tomu, že krajský soud vycházel při svém rozhodování i z podání žalobce ze dne 23. 6. 2006 a přezkoumal napadené správní rozhodnutí i v rozsahu zde specifikovaných žalobních bodů, aniž by předtím stěžovateli toto podání doručil k vyjádření. Tím byl narušen princip spravedlivého očekávání, předvídatelnosti soudního rozhodování a právní jistoty účastníků. Navíc rozsudek, v němž je odkazováno na jisté podání, je nesrozumitelný pro účastníky, jimž nebylo doručeno. Na tom nic nemění ani žalobcovo konstatování, že svým podáním z 23. 6. 2006 nepřinesl nic nového, které není přesné, neboť v něm upřesnil své žalobní námitky a opatřil je dalšími skutečnostmi, které tyto námitky činí srozumitelnějšími a šířeji přezkoumatelnými soudem. Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že soud posoudil nedostatečnost odůvodnění rozhodnutí stěžovatele správně. Závěr stěžovatele o neprokázání prodeje předmětných 100 000 litrů stolního vína a tím i neprokázání jeho nákupu odporuje zásadám logického myšlení a uvažování. Tento rozpor spatřuje žalobce shodně s krajským soudem v tom, že stěžovatel učinil tento závěr přesto, že celkový stav zásob vína souhlasil se stavem žalobcem deklarovaným. Žalobce navíc předložil celou řadu důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení o vynaložení předmětné částky jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nezákonný přenos důkazního břemene podle stěžovatele nenastal, neboť soud pouze uvedl, v čem spatřuje rozpory v odůvodnění rozhodnutí stěžovatele. Pokud stěžovatel uvádí, že se soud opomenul vypořádat se skutečností, že uvedený postup výroby vína je z hlediska odvětvových předpisů nemožný, odkazuje žalobce na závěr odůvodnění rozsudku, kde se k této věci soud vyjadřuje.

Co se týče namítaného nedoručení vyjádření žalobce ze dne 23. 6. 2006, oponuje žalobce, že jeho podání učiněné dne 23. 6. 2006 nebylo doplněním žaloby, neboť oproti žalobním bodům neobsahovalo žádné nové skutkové ani právní důvody, nýbrž žalobce pouze reagoval na stěžovatelovo vyjádření. Stěžovatel ani neuvádí, co byly ony nové skutečnosti činící žalobní námitky srozumitelnějšími, ostatně krajský soud by jistě nepřehlédl, kdyby rozšiřoval žalobu o další žalobní body způsobem rozporným s § 71 odst. 2 s. ř. s. Navíc odkazuje na § 74 odst. 1 s. ř. s., které pamatuje na předání vyjádření žalovaného žalobci k replice. Nelze vyloučit ani to, že krajský soud zašle tuto repliku žalovanému k dalšímu vyjádření, není to však jeho povinností, ostatně jinak by docházelo k nekonečnému řetězení vyjádření. Nelze tedy shledat narušení stěžovatelem zmiňovaných principů, když všechny podstatné skutkové a právní důvody byly uvedeny již v žalobě a již předtím v žalobcových vyjádřeních a v jím podaných opravných prostředcích. Proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 18. 4. 2002 byla u žalobce, který v daňovém přiznání uplatnil zápornou daňovou povinnost, tedy toliko přeplatek na zálohách, zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999. Finanční úřad v Mikulově jako správce daně v průběhu kontroly kromě dalších drobnějších položek pojal pochybnost ohledně uplatnění částky 1 660 655,70 Kč jako výdaje vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů. Tato částka měla být použita na nákup 40 000 litrů červeného stolního vína a 60 000 litrů bílého stolního vína. Toto víno bylo nakoupeno od pana R. P. na základě faktury 99001 ze dne 17. 6. 1999 za cenu 2 026 000 Kč, kde základ daně bez daně z přidané hodnoty a spotřební daně je 1 660 655,70 Kč. Tento nákup podle správce daně nesouvisel s výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť z přehledu zahrnutého správcem daně do zprávy o daňové kontrole ze dne 29. 4. 2004 vyplývalo, že žalobce podnikající na základě smlouvy o sdružení fyzických osob s panem P. M. prodal do 31. 10. 1999 mimo evidenci 20 654 litrů jakostního vína odrůdy rulandské šedé a 80 835,90 litrů jakostního vína červeného odrůdy frankovka, celkem tedy 101 489,90 litrů vína, které chtěl pokrýt nákupem vína nevedeného v evidenci a nevidovanou výrobou v roce 1999. K těmto závěrům dospěl správce daně po dokazování zahrnujícím opakované výzvy k prokázání toho, kdy bylo uskutečněno vyskladnění 40 000 litrů červeného stolního vína a 60 000 litrů bílého stolního vína. Vzhledem k tomu, že žalobce podle správce daně na tyto otázky uspokojivě neodpověděl, setrval správce daně na názoru, že pokud žalobce víno nakoupil, nezahrnul je následně do skladové evidence z důvodu přebytku vlastního vína vyrobeného mimo vykazovanou evidenci.

Na základě výsledků kontroly vydal správce daně dne 5. 5. 2004 rozhodnutí č. j. 21625/04/300970/3273 – dodatečný platební výměr č. 1040000061, kterým žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 290 924 Kč.

Žalobce podal proti tomuto dodatečnému daňovému výměru odvolání, v němž jednak brojil proti tvrzení, že neúčtuje řádným způsobem, zejména se však ohradil proti údajným nesrovnalostem týkajícím se 100 000 litrů vína. Připomněl, že víno prochází během svého skladování proměnami a že správce daně fakticky přičítal žalobci k tíži jeho výrobní a obchodní schopnosti, kdy v rámci výroby kupázoval, sceloval a míchal odrůdově a kvalitativně rozdílné druhy vína a tyto následně prodal v určité kvalitě pod názvem jedné z použitých odrůd. Při těchto postupech dochází k úbytku určitého sortimentního druhu skladovaných zásob o druhy, které byly pro tyto zpracovatelské operace použity, a současně k přírůstku toho druhu a kvality vína, které bylo vyrobeno a následně prodáno, přičemž prodej je uskutečňován pod názvem některého z vín, které bylo pro výrobu použito. Správce daně tak postupoval rozporně s § 2 odst. 7 daňového řádu, na který se sám odvolával, když nebral v úvahu sestupňování a zpracovatelské

operace na víně, při kterých jsou některé odrůdy a kvality spotřebovány pro výrobu, při současném navýšení množství některých z nich, to vše bez změny celkového množství zásob. Žalobce vyšel také ze záznamů o prověřování svých zásob správcem daně i Českou zemědělskou a potravinářskou inspekcí a upozornil na to, že v období od 1. 1. 1999 do 9. 9. 1999, nemohl přeci žádné víno z produkce roku 1999 ani vyrobit, protože v daném období nebylo možné provést ani sběr hroznů. Žalobce rozporoval i tvrzení o tom, že při místním šetření dne 9. 9. 1999 zpochybnil správce daně jeho skladové zásoby. Vytkl správci daně také to, že nepochopil problematiku dodávek vína Českým vinařským závodům a. s., když je chybně označil za prodej mezi personálně a ekonomicky propojenými osobami a v důsledku toho zvýšil uvedené příjmy o částku 100 000 Kč.

O tomto odvolání stěžovatel rozhodl výše označeným rozhodnutím ze dne 25. 4. 2005, kterým byla částka dodatečně vyměřené daně snížena na 255 532 Kč. Co se týče zmiňované nepřesnosti v účetnictví, zde stěžovatel připomněl, že ji správce daně pouze zaznamenal, ale nepožadoval její vysvětlení, protože neměla vliv na dodatečně vyměřenou daň. Stěžovatel se se správcem daně neztotožnil také v otázce zahrnutí do zdanitelných příjmů částky 221 181,85 Kč za údajný prodej 11 531,9 litrů vína. Toto množství bylo totiž určeno toliko rozdílem mezi účetním stavem zásob vína a stavem určeným dokladovou inventurou a podle stěžovatele mohl jít tento rozdíl na vrub nepřesnostem při stanovení množství vína u nedolítých nádob a nepřesnostem při započítání velikosti technologických ztrát. Částku za údajný prodej tohoto vína tak nebylo možno započítat do zdanitelných příjmů, protože ze stěžovatelovy strany nedošlo k porušení zákona. Se správcem daně se stěžovatel naopak ztotožnil v tom, že žalobce měl do příjmů ovlivňujících základ daně zahrnout částku 100 000 Kč, kterou v účetnictví vedl jako pohledávku za Českými vinařskými závody a. s., Praha. Ztotožnil se se správcem daně i v rozhodné otázce vyloučení částky 1 660 655,70 Kč za nákup 100 000 litrů vína od pana R. P., neboť i on shledal, že nákup tohoto množství vína nebyl prokázán. Důvodem mu pro to bylo, že žalobci nebyl již v roce 2000 přiznán nárok na vrácení spotřební daně za nákup tohoto vína. Stěžovatel upozornil na to, že u žalobce docházelo následně k vyskladnění vín odrůd, které žalobce neměl mít podle evidence na skladě fyzicky přítomné. Pokud by se mělo jednat o změnu nakoupeného stolního vína na víno těchto odrůd, jednalo by se o postup rozporný s § 7 tehdy účinného zákona č. 115/1995 Sb., o vinohradnictví a vinařství, podle nějž stolní víno nesmí být označeno názvem odrůdy ani názvem podobným, takže z něj odrůdové jakostní víno nelze vytvořit. Není tedy udržitelné žalobcovo tvrzení, že se jednalo stále o totéž víno ve shodném množství, které bylo pouze prodáno pod jiným označením, než bylo nakoupeno. Stěžovatel tak označil neprokázání částky 1 660 655,70 Kč za nákup vína za důsledek nedostatků v žalobcově skladové evidenci, z nichž vyplýval údajný prodej vína, které se přitom nenacházelo na skladě, a vyplývaly z něj i záporné stavy některých odrůd vína a neevidování údajných zpracovatelských operací. Žalobce tak nesplnil svou důkazní povinnost zakotvenou v § 16 odst. 2 písm. e) daňového řádu, když nedoložil, že výdaj na nákup stolního vína od pana R. P. byl výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

V žalobě podané proti tomuto rozhodnutí žalobce ve vztahu k oněm 100 000 litrům stolního vína namítal, že z faktury 99001 jednoznačně plyne, že víno od pana R. P. odebral v červnu 1999, následně pak v září 1999 dodal 20 000 litrů červeného stolního vína a 80 000 litrů bílého stolního vína společnosti MBZ M s. r. o., k čemuž použil převážně právě víno od R. P., zbývajících 20 000 litrů červeného vína si ponechal na skladě, jak ostatně potvrzují i kontroly jeho zásob. Stěžovatel se podle žalobce nevypořádal s námitkou irelevantnosti nevrácení spotřební daně, když to bylo zapříčiněno pouze tím, že dodavatel R. P. nebyl plátcem spotřební daně. Polemizoval také se stěžovatelovým tvrzením, že scelování, kupážování a míchání je v rozporu se zákonem o vinohradnictví a vinařství. Navíc označil za prostou skutečnost, že jednoduše míchal a

sceloval různé druhy vín a stěžovatele o tom informoval. Vytkl také stěžovateli, že s nákupem oněch 100 000 litrů vína směšuje další dodávky, které nemají s prodejem stolního vína nakoupeného od R. P. nic společného, a také to, že přehlíží, že žalobcem uváděný stav se shoduje i se stavem skladových zásob, jak byl postupně ověřován. Krom toho žalobce brojil i proti tomu, že bylo do zdanitelných příjmů zahrnuto 100 000 Kč plynoucích z transakce se společnostmi ARBOK spol. s r. o. a České vinařské závody a. s.

Stěžovatel ve vyjádření k žalobě navrhl, aby bylo řízení přerušeno do doby vyřízení žalobcovy žádosti o přezkoumání Ministerstvem financí podle § 55b odst. 3 daňového řádu. V následném vyjádření k žalobě pak setrval na svých názorech, které doplnil zejména o tvrzení, že kupážování je i podle nového zákona č. 321/2004 Sb., o vinohradnictví a vinařství, postupem přípustným pouze u výroby šumivých vín, o něž však v daném případě nešlo. Scelování a míchání pak ani starým, ani novým zákonem předpokládáno nebylo, a tak stěžovatel pouze připomněl zásadu *ex inuria ius non oritur*, takže ani v daném případě nelze bezprávi využívat k zamezení průchodu práva.

Žalobce se poté dne 23. 6. 2006 vyjádřil k vyjádření stěžovatele, v němž zčásti zopakoval žalobní argumentaci a zčásti ji rozvedl – konkrétně např. nově uvedl, že mu stěžovatel vytýká porušení povinností plynoucích ze zákona o vinohradnictví a vinařství ve znění v době kontroly neúčinném a zároveň podpůrně argumentuje novým zákonem o vinohradnictví a vinařství odkazujícím na právo Evropských společenství, které se však v té době na našem území vůbec nemohlo aplikovat. Žalobce poukazoval také na nedostatek vlivu způsobu označení vína na prokazatelnost jeho nákupu a na mylnost názoru, že žalobcem prováděné zpracovatelské operace byly protiprávní.

Toto vyjádření nebylo stěžovateli doručeno a soud při souhlasu stran rozhodl o žalobě bez jednání, a to tak, že žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil. Krajský soud zaujal v napadeném rozsudku názor, že v odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí chybí, na základě jaké skutečnosti nabyl žalobce sporných 100 000 litrů vína, když nepovažuje nákup od R. P. za prokázaný i přesto, že žalobce tento nákup prokázal fakturou č. 99001 ze dne 17. 6. 1999 a skladovými listy. Pokud stěžovatel tvrdí, že nebyl prokázán nákup předmětných 100 000 litrů stolního vína, mělo by být z jeho rozhodnutí zjistitelné, jak žalobce toto množství vína nabyl, když celkový objem skladovaného vína odpovídal žalobcem uváděným údajům. Proto krajský soud stěžovatelovo rozhodnutí zrušil pro vady řízení spočívající v tom, že na základě závěrů v rozhodnutí uvedených nelze přijmout závěr, že nebyl dostatečně prokázán prodej předmětných 100 000 litrů stolního vína, a proto nelze uznat ani jeho nákup jako daňový výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nadto krajský soud připomněl, že ani stěžovatelův odkaz na zákon č. 115/1995 Sb., o vinohradnictví a vinařství, není přesný, neboť zákon sice pojmy scelování a míchání nezná, nicméně jedná se o technologické procesy ve vinařství užívané a stěžovateli ani správce daně nepříslušelo provádět kontrolu toho, zda žalobce při výrobě vína postupoval v souladu s tímto zákonem.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Soud nejprve přezkoumal námitku stěžovatele opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., podle které došlo k porušení procesních práv stěžovatele tím, že mu nebyla doručena replika žalobce, kterou žalobce reagoval na jeho vyjádření k žalobě.

Komunikaci soudu s účastníky po podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu upravuje zejména § 74 odst. 1 s. ř. s., podle něhož předseda senátu doručí žalobu žalovanému do vlastních rukou a doručí ji těm osobám zúčastněným na řízení, jejichž okruh je ze žaloby zřejmý. Současně uloží žalovanému, aby nejdéle ve dvouměsíční lhůtě předložil správní spisy a své vyjádření k žalobě. Došlé vyjádření doručí žalobci a osobám zúčastněným na řízení; přitom může žalobci uložit, aby podal repliku. Předseda senátu může uložit i jiným osobám nebo úřadům, aby předložily své spisy k projednání věci potřebné, popřípadě také sdělily své stanovisko k věci.

Toto ustanovení však neupravuje komunikaci soudu s účastníky vyčerpávajícím způsobem. Soud může účastníkům doručit i další vyjádření a repliky. Zaslání jednotlivých vyjádření účastníkům je přitom důležitým atributem spravedlivého procesu v pojetí Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP“).

Podle ustálené judikatury k čl. 6 Úmluvy o lidských právech a základních svobodách (publ. pod č. 209/1992 Sb., dále jen „Úmluva“) koncept spravedlivého procesu zahrnuje také právo na kontradiktorní řízení, podle kterého účastníci musí mít příležitost nejen předložit každý důkaz nutný k tomu, aby obhájili své nároky, ale také musí být seznámeni s každým důkazem nebo stanoviskem, jejichž účelem je ovlivnit rozhodování soudu, a musí mít možnost se k nim vyjádřit (viz rozsudek ESLP ve věci *Nideröst-Huber proti Švýcarsku* ze dne 18. února 1997, Reports 1997-I, str. 108, § 24, a rozsudek ve věci *Mantovanelli proti Francii* ze dne 18. března 1997, Reports 1997-II, str. 436, § 33).

V rozsudku *Křmář proti České republice* ze dne 3. března 2000, stížnost č. 35376/97, § 40, pak ESLP konstatoval, že je toho názoru, že strany sporu mohou legitimně očekávat, že budou dotázány, zda určitý dokument vyžaduje jejich specifické vyjádření. Zde je v sázce zejména důvěra stěžovatelů v proces spravedlnosti, vycházející mezi jiným i z předpokladu, že dostanou možnost vyjádřit svá stanoviska ke každému dokumentu ve spise.

Je tedy zřejmé, že účastníci musejí být seznámeni s každým důkazem nebo stanoviskem, jejichž účelem je ovlivnit rozhodování soudu, a musí mít možnost se k nim vyjádřit. V tomto případě však vyjádření žalobce ze dne 23. 6. 2006 nebylo stěžovateli doručeno.

Je nepochybné, že účelem vyjádření žalobce bylo ovlivnit rozhodnutí soudu. Jinak by jej žalobce zřejmě soudu nezaslal. Zdejší soud pak zjistil, že napadený rozsudek přepisuje obsah podání žalobce v rekapitulační části odůvodnění, kde by se měly nacházet skutečnosti relevantní pro rozhodnutí ve věci. Rozsah tohoto přepisu pak činil více než jednu stranu, tedy odhadem asi jednu osminu rozsahu napadeného rozsudku. Krajský soud přitom nijak nedal najevo, že by s obsahem repliky žalobce při rozhodování npracoval či že by na jeho konečné rozhodnutí neměla tato replika vliv. Nejvyšší správní soud tedy má za to, že krajský soud v napadeném rozsudku z předmětného podání vycházel. Tomuto závěru svědčí i rozsah citace tohoto vyjádření. V opačném případě by jej krajský soud zřejmě v rekapitulační části odůvodnění necitoval či by vyslovil, že obsah podání nebyl pro jeho závěry rozhodující.

V dané věci přihlédl Nejvyšší správní soud i ke skutečnosti, že bylo rozhodnuto bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s. V případě, kdy soud rozhoduje o věci samé bez jednání, je totiž nezbytné, aby účastníci řízení měli k dispozici všechny podklady, ze kterých bude soud při samotném rozhodování vycházet. Stěžovatel souhlasil s rozhodnutím bez nařízení jednání za situace, kdy mu nebylo známo, že žalobce zaslal krajskému soudu repliku, a nebyl mu tedy ani znám obsah této repliky.

Nejvyšší správní soud došel výše k závěru, že účastníci mohou legitimně očekávat, že budou dotázáni, zda určitý dokument vyžaduje jejich specifické vyjádření, a musejí být také seznámeni s každým důkazem nebo stanoviskem, jejichž účelem je ovlivnit rozhodování soudu a musejí mít možnost se k nim vyjádřit. Soud je tedy podle tohoto závěru povinen doručit účastníku vyjádření jiného účastníka, a to zejména pokud z něj bude při rozhodování vycházet. V situaci, kdy bylo ve věci samé rozhodnuto bez nařízení jednání, je nutno tento závěr aplikovat ještě důsledněji. Účastníci se totiž nemohou o skutečnostech, z nichž bude soud vycházet, a podáních druhého účastníka dozvědět při nařízeném jednání. Je tak nutné, aby jim veškeré relevantní podklady a vyjádření byly doručeny. Ostatně i žalobce vyjádření podal, jak je zřejmé z prezentačního razítka krajského soudu na č. l. 43 soudního spisu, dvojmo a počítal tedy zjevně s tím, že bude stěžovateli soudem doručeno.

Co se týče hrozícího řetězení vyjádření, replik a duplik, na něž upozorňuje žalobce, uvádí Nejvyšší správní soud, že je z hlediska spravedlivého procesu nutné, aby byla účastníkům zaslána všechna relevantní vyjádření. Pokud již půjde o vyjádření nepřínosné a repetitivní, nemusí z něj soud vycházet a účastník na něj přirozeně není povinen reagovat. Soud však z vyjádření žalobce v této věci vycházel a bylo tedy ve smyslu rozhodnutí ESLP ve věci *Krémář proti České republice* (viz výše) nutné, aby byl účastník dotázán, zda určitý dokument vyžaduje jeho specifické vyjádření, a aby mu byl tedy tento dokument doručen.

Pokud tak krajský soud toto vyjádření žalobce stěžovateli nedoručil a poté z něj ve svém rozsudku, vneseném bez nařízení jednání, vycházel, dopustil se procesního pochybení. Řízení před krajským soudem je tedy zatíženo vadou, přičemž tato vada mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že již toto pochybení odůvodňuje zrušení napadeného rozsudku.

Nad tento rámec soud také přezkoumal námitku nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Za onu nesprávně posouzenou právní otázku označil stěžovatel nesprávný výklad přechodu důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně (§ 31 odst. 9 a § 31 odst. 8 daňového řádu).

Jedná se zde o určení okamžiku, kdy již důkazní břemeno přestává stíhat samotný daňový subjekt a přesouvá se na správce daně. Podle § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Nejvyšší správní soud odkazuje rovněž na nález Ústavního soudu Pl. ÚS 38/95, publikovaný pod č. 130/1996 Sb., který uvedl, že ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Taková úprava důkazního břemene v daňovém řízení není v rozporu s ustanovením čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ani s jinými ústavně zaručenými právy a svobodami. Tvrdil-li tedy žalobce, že vynaložil výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, bylo bez dalšího právě na něm, aby takové své tvrzení i prokázal. Ke shodnému závěru dospívá ve své ustálené judikatuře i Nejvyšší správní soud (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, sp. zn. 1 Afs 54/2004, publikováno pod č. 1022/2007 Sb. NSS)

Naproti tomu ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu se použije tehdy, předkládá-li daňový subjekt důkazy pro takové své tvrzení, správce daně je však nepřijme. Pak je skutečně na správci daně, aby prokázal, že důkazy subjektem předložené nejsou sto obstat.

V daném případě je nutno rovněž zdůraznit, že dokazování v daňovém řízení je ovládáno mj. zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu). Je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené poplatníkem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. To vše pochopitelně pouze za situace, že takovou svoji úvahu odůvodní. Rovněž tak je povinen uvést, proč navržený důkaz provést nehodlá. Je jisté, že nepostačuje, aby navržený důkaz bez dalšího odmítl, aniž by uvedl důvod takového svého postupu.

Stěžovatel však ve svém rozhodnutí uvedl, proč tvrzení žalobce nepovažuje za prokázaná. Odmítl považovat nákup vína od R. P. za prokázaný pouhým předložením formálně bezvadné faktury. Své úvahy přitom odůvodnil tím, že žalobce vyskladnil jiné víno, než jaké měl mít na skladě na základě deklarovaného nákupu a jaké podle svého vyjádření prodával. Stěžovatel tedy odmítl důkaz fakturou proto, že měl důvodné pochybnosti o průběhu obchodní transakce, které též odůvodnil a podepřel důkazy. Prokázal tak například, že docházelo k vyskladnění jiných odrůd vína, než jaké měl mít žalobce na skladě. Tím bylo zpochybněno tvrzení žalobce, že nakoupil a dále prodával stolní víno.

Žalobce se pokoušel vysvětlit tento rozpor tím, že stolní víno nakoupil nikoli jako zboží, ale jako výrobky určené k dalšímu zpracování. Sestupněním jednotlivých druhů vín, tj. jejich přeřazením do nižší jakostní třídy, a následně provedenými zpracovatelskými operacemi kupáčováním, scelováním a mícháním došlo k úbytku množství určitého druhu vín a současně ke zvýšení množství jiného druhu vín. Toto tvrzení však žalobce nijak nedoložil. Pouhé tvrzení žalobce, jež nebylo podloženo žádným důkazem, přitom nemohlo způsobit přesun důkazního břemene zpět na stěžovatele. Teprve v momentu, kdy by své tvrzení vyvracející pochybnosti stěžovatele byl žalobce schopen prokázat, přešlo by důkazní břemeno opět na stěžovatele. Jelikož však žalobce pro svá tvrzení žádné důkazy nepředložil, k přechodu důkazního břemene nedošlo.

Závěr krajského soudu, že bylo na v daném případě na stěžovateli, aby tvrdil a prokázal, jak bylo víno nabyto, je tedy nesprávný. Soudem naznačená existence vyšetřovací zásady v daňovém řízení se neuplatní. Na této zásadě není daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, založeno.

Soud se v těchto bodech ztotožnil i s námitkami stěžovatele, týkajícími se důvodů uplatněných podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud považuje za nutné podotknout, že mu v této věci nepřísluší hodnotit, zda správce daně důkazy správně vyhodnotil a zda jednotlivým důkazům přiřkl odpovídající váhu. Krajský soud však nesprávně posoudil okamžik přechodu důkazního břemene, v důsledku čehož zrušil rozhodnutí stěžovatele pro nezákonnost. Tato nezákonnost však nenastala, neboť důkazní břemeno v rozhodném okamžiku neleželo na stěžovateli.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud v předcházejícím řízení nesprávně posoudil právní otázku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a že řízení před krajským soudem trpělo procesní vadou ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. května 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu