



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **Ing. F. N.**, zastoupeného JUDr. Ing. Helenou Horovou, LL.M., advokátkou se sídlem V Luhu 754/18, Praha-Nusle, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 10. 3. 2010, č. j. 9862/09-1102-803095 a č. j. 9863/09-1102-803095, ve věci daně z příjmů fyzických osob, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 2. 2012, č. j. 22 Af 37/2010 - 50,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Vymezení věci

Včas podanou kasační stížností napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) shora označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 10. 3. 2010, č. j. 9862/09-1102-803095 a č. j. 9863/09-1102-803095. Těmito rozhodnutími finanční ředitelství zamítlo odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Českém Těšíně ze dne 10. 8. 2009, č. j. 28642/09/369970804383, jímž mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 320 512 Kč, a proti dodatečnému platebnímu výměru stejného finančního úřadu ze dne 29. 7. 2009, č. j. 27773/09/369970804383, jímž mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 886 074 Kč a daňová ztráta ve výši 513 056 Kč.

Krajský soud ve svém rozsudku nepřisvědčil námitce, že daňová kontrola v dané věci nemohla být úkonem, který by přerušil běh prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně, jelikož v protokolu o zahájení daňové kontroly nebyla vyjádřena konkrétní pochybnost o správnosti stěžovatelem deklarované daňové povinnosti. Krajský soud s odkazem na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, publikované pod č. 368/2011 Sb. a jako ST 33/63 SbNU 567, konstatoval, že nesdělení takových pochybností není nezbytnou náležitostí řádně zahájené daňové kontroly.

V kasační stížnosti napadeném rozsudku byla zamítavě vypořádána i námitka, v níž stěžovatel vyjádřil nesouhlas se zvýšením základu daně v roce 2005 o částku 1 027 178,39 Kč

a v roce 2006 o částku 1 128 706,86 Kč. V obou případech krajský soud zhodnotil, že jakkoli byla stěžovatelova námitka pro svou nekonkrétnost na samé hranici projednatelnosti, bylo k ní ve stejné obecnosti, jak byla námitka vznesena, možno uvést, že stěžovatel měl v řízení před finančními orgány možnost předložit důkazní prostředky, jimiž by prokázal, že se jedná o výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Stěžovatel však žádné takové důkazní prostředky nepředložil, neunesl tak své důkazní břemeno a správce daně tyto částky neuznal jako výdaje vynaložené ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Vzhledem k tomu, že stěžovatel v žalobě blíže nezdůvodnil, proč nesouhlasil se zvýšením základu daně o částku 4 138 019, 89 Kč, krajský soud se nemohl touto nekonkrétní námitkou zabývat. Krajský soud posléze zamítl i poslední žalobní námitku týkající se § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů, dle něhož může poplatník při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví rozhodnout, zda hodnotu pohledávek a zásob zahrne do základu daně jednorázově v době zahájení vedení účetnictví, nebo postupně po devět následujících zdaňovacích obdobích. Dle náhledu krajského soudu volbu o jednorázovém zahrnutí pohledávek a zásob mohla za stěžovatele učinit jeho zástupkyně s neomezenou plnou mocí. Krajský soud se neztotožnil ani s tím, že by takto mohly být dodaněny části pohledávek jen ve výši 9 670 307,20 Kč, neboť ust. § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů neumožňuje kombinaci obou forem zahrnutí pohledávek do základu daně, ale umožňuje zvolit buď první nebo druhou variantu. Provedená volba se pak bude vztahovat ke všem pohledávkám daňového subjektu.

Vzhledem k tomu, že krajský soud neshledal žádnou ze žalobních námitek důvodnou, žalobu zamítl.

## II. Obsah kasační stížnosti

Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností, v níž namítl, že krajský soud rezignoval na přezkum napadeného rozhodnutí a jen převzal závěry finančního ředitelství, aniž by je přezkoumával. Krajský soud sice konstatoval stručnost a nekonkrétnost některých žalobních námitek, nicméně pokud se k nim vyjádřil, byl schopen je přezkoumávat. V takovém případě však nemohl volit jejich vypořádání jen v obecné rovině, které stěžovatel považuje za nepřezkoumatelné. Krajský soud pouze bez hlubšího odůvodnění uvedl, že obsahem spisu bylo prokázáno, že stěžovatel měl možnost předložit důkazy. Stěžovatel připustil, že žaloba nebyla sepsána úplně dobře, nicméně to dle jeho mínění nezbavilo krajský soud náležitě přezkoumat žalobní námitky.

Podstata námítky, v níž byl vyjádřen nesouhlas s neuznáním nákladu ve výši 1 027 178,39 Kč ve zdaňovacím období roku 2005, dle stěžovatele spočívala v tom, že správce daně věděl, čeho se předmětný náklad týká (šlo o náklad související s pořízením žáruvzdoru od Slovenských magnezitových závodů). Stěžovatel platbu doložil a prokázal výpisem ze svého bankovního účtu. Z hlediska pravidel účtování není nutné mít pro účetní zápis fakturu, ale je možné účtovat i na základě jiných skutečností. Dle názoru stěžovatele bylo na správci daně, aby vznesl pochybnosti, ale ten jen požadoval předložení dokladů. Finanční ředitelství, které vědělo o havárii stěžovatelova systému, muselo zjistit, že Finanční úřad v Českém Těšíně ve své podstatě nepostupoval podle pravidel pro dokazování, ale dle pomůcek. V takovém případě finanční ředitelství porušilo § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), když se danou otázkou v rozhodnutí o odvolání vůbec nezabývalo, čímž zatížilo své rozhodnutí nepřezkoumatelností, pro kterou měl rozhodnutí o odvolání krajský soud zrušit, což neučinil.

pokračování

V rámci další kasační námitky stěžovatel uvedl, že nepopírá, že v průběhu daňové kontroly souhlasil s jednorázovým dodaněním pohledávek při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví, nicméně jednalo se o souhlas ve vztahu k pohledávkám ve výši 9 670 307,20 Kč, které stěžovatel evidoval ve svém účetnictví. Nesouhlasil však s dodaněním pohledávek ve výši 15 275 801,35 Kč, k této částce totiž dospěl správce daně, nešlo o tvrzení stěžovatele. Současně správce daně vytvořil bez odůvodnění součet závazků ve výši 11 137 781,46 Kč. Rozhodnutí finančního ředitelství stěžovatel opět označil za nepřezkoumatelné, jelikož nebyla vypořádána příslušná odvolací námitka. Správce daně si na konci daňové kontroly opatřil údaje odlišné od údajů tvrzených stěžovatelem. Stěžovatel namítl, že správce daně si výši pohledávek opatřil z pomůcek a finanční ředitelství i v daném ohledu porušilo § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, když pro praktické použití pomůcek napadené rozhodnutí nezrušilo i bez námítky, v daném ohledu tak měl dle názoru stěžovatele krajský soud žalobou napadené rozhodnutí o odvolání zrušit pro nepřezkoumatelnost.

Ve vztahu k neuznání nákladu ve výši 1 128 706,86 Kč ve zdaňovacím období roku 2006, který představoval zprostředkovatelskou provizi, stěžovatel uvedl, že platbu i fakturu za přijatou službu doložil. Stěžovatel pak označil za nezákonný postup správce daně, který požadoval předkládání dalších dokladů, aniž by specifikoval, co za doklady požaduje. I zde mělo dle náhledu stěžovatele finanční ředitelství postupovat dle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, což neučinilo a svůj postup ani nezdůvodnilo, rozhodnutí o odvolání tak stěžovatel považuje za nepřezkoumatelné. Na základě své argumentace navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření finančního ředitelství

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatovalo, že stěžovatel v řízení před Nejvyšším správním soudem neuvedl žádné nové skutečnosti, a proto odkázalo na svá rozhodnutí o odvolání a stanovisko k žalobě, přitom navrhlo kasační stížnost zamítnout.

### IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátkou. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodům podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zkoumal při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Na úvod Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke dni 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Dle § 19 odst. 1 tohoto zákona byla zrušena finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. To se dotklo též finančního ředitelství, které vydalo rozhodnutí, jež bylo v nynější věci předmětem přezkumu před krajským soudem. Postavení žalovaného v řízení o kasační stížnosti, které do 31. 12. 2012 svědčilo zrušenému finančnímu ředitelství, přešlo na nově zřízené Odvolací finanční ředitelství (srov. § 69 s. ř. s.). Dle § 7 písm. a) zákona o Finanční správě České republiky je to totiž Odvolací finanční ředitelství, které od 1. 1. 2013 vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům.

Zdejší soud vyhodnotil jako nedůvodnou kasační námitku, v níž stěžovatel tvrdil, že jestliže krajský soud v rozsudku vypořádal určité žalobní námitky, byť je označil za obecné a na samé hranici projednatelnosti, měl se s takovými námitkami vypořádat hlouběji než jen v obecné rovině. Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato kasační námitka se týká vypořádání námitky uznání částky ve výši 1 027 178,39 Kč jakožto daňově účinného nákladu na pořízení žáruvzdoru a částky 1 128 706,86 Kč jakožto provize zaplacené za zprostředkovatelské služby.

V žalobě k těmto částkám stěžovatel uvedl v podstatě jen obecné tvrzení, že zmíněné částky byl povinen v rámci svých obchodních vztahů vyplatit a že bez nich by nedosáhl svých příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů. Lze se zcela ztotožnit s krajským soudem, že jde o velmi obecně formulované námitky, které se skutečně pohybují na samé hranici projednatelnosti. Platí přitom, že kvalita žaloby předurčuje kvalitu a obsah rozhodnutí soudu (k tomu srov. např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54). Ve správním soudnictví se totiž široce uplatňuje dispoziční zásada, dle níž náleží klíčová role při určení předmětu a rozsahu soudního přezkumu žalobci. Jestliže žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, aniž by poukázal na konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině. Není úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely. Tímto postupem by byla ostatně popřena rovnost stran v řízení před soudem a žalovanému správnímu orgánu možnost efektivně hájit své rozhodnutí.

Za zcela dostatečné vzhledem k formulaci námitek lze proto považovat jejich vypořádání ze strany krajského soudu, který uvedl, že stěžovatel nepředložil správcem daně požadované důkazní prostředky prokazující, že v případě daných částek šlo o výdaj vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, ačkoli k jejich předložení byl ze strany správce daně opakovaně vyzván. V daném ohledu nelze souhlasit se stěžovatelem v tom, že by krajský soud pouze zopakoval závěry finančního ředitelství a vzal je za automatickou pravdu. Krajský soud při svém rozhodování vycházel ze správního spisu, který poskytl jednoznačný podklad pro závěr, že stěžovatel důkazní břemeno, které jej tížilo, neunesl.

Posléze Nejvyšší správní soud v reakci na kasační námitky přikročil k hodnocení, zda krajský soud předložené žalobní námitky posoudil v souladu se zákonem. Přitom se zdejší soud neztotožnil s námitkou, v níž stěžovatel rozporoval neuznání částky 1 027 178,39 Kč jako výdaje vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v zdaňovacím období roku 2005. Dle stěžovatele mělo jít o náklad na pořízení žáruvzdoru, což bylo dle jeho náhledu prokázáno výpisem z bankovního účtu.

Dle § 24 odst. 1, věty první, zákona o daních z příjmů „*výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*“ Jak zdejší soud konstatoval ve svém rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73: „*Z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů tedy vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1/ skutečně vynaložil, 2/ vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3/ vynaložil v daném zdaňovacím období, 4/ o nichž tak stanoví zákon.*“ Aby mohl být výdaj uznán za výdaj daňový, musí být prokázáno současné naplnění všech výše uvedených podmínek.

Je tak na daňovém subjektu, aby u výdaje, o němž tvrdí, že jde o výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, prokázal, že takový výdaj byl skutečně vynaložen, ale i to, že byl vynaložen za nákup skutečného zboží nebo že se výdaj váže k reálně poskytnuté službě, a rovněž, aby prokázal, že takový výdaj směřoval k dosažení, zajištění nebo udržení jeho zdanitelných

## pokračování

příjmů. V daném ohledu tak nepostačuje samotné prokázání toho, že byly poskytnuty určité finanční prostředky. Daňový subjekt přitom dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Stěžovatel k platbě 1 027 178,39 Kč předložil jen výpis ze svého bankovního účtu, který byl schopen doložit jen to, že tuto částku stěžovatel poukázal. Takový výpis však nic nevypovídá o tom, z jakého důvodu byla platba poukázána, tím méně, že šlo o nákup reálného zboží a souvislost s dosažením, zajištěním či udržením stěžovatelových zdanitelných příjmů. Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že správce daně stěžovatele opakovaně vyzval k tomu, aby prokázal, čeho se platba týkala a její souvislost se zdanitelnými příjmy (první výzvu správce daně učinil v protokolu o ústním jednání ze dne 20. 6. 2008, č. j. 26176/08/369930/5124; druhou výzvu v protokolu o ústním jednání ze dne 8. 9. 2008, č. j. 32376/08/369930/5124; třetí výzvu učinil správce daně dne 8. 10. 2008 pod č. j. 34815/08/369930/5124). Stěžovatel kromě výpisu z bankovního účtu, který byl k prokázání jím tvrzených skutečností nedostatečný, žádný doklad nepředložil a ani v tomto směru nenavrhl žádný důkaz. Ve svém vyjádření ze dne 30. 11. 2008 pouze uvedl, že příslušnou fakturu nemá a předpokládá, že šlo o nákup žáruvzdoru od Slovenských magnezitových závodů. Je tak zřejmé, že stěžovatel byl schopen pouze tvrdit, že daný výdaj představuje nákup žáruvzdoru, k čemuž v kasační stížnosti uvedl, že správce daně věděl, že jde o doplatek k příslušné faktuře ZZ3/43, neunesl však důkazní břemeno ke svým tvrzením, které jej tížilo. V takovém případě však správce daně nepochybil, pokud daný výdaj neuznal jako výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nelze tak souhlasit se stěžovatelem, který tvrdil, že zmíněný výdaj prokázal a bylo pak na správci daně, aby vznesl pochybnosti.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, jíž stěžovatel brojil proti neuznání nákladu ve výši 1 128 706,86 Kč, který dle jeho tvrzení představoval provizi za zprostředkovatelské služby prodeje žáruvzdorných materiálů.

Jak vyplynulo z protokolu o ústním jednání ze dne 7. 4. 2008, č. j. 17534/08/369930/5124, stěžovatel předložil ke kontrole účetnictví vztahující se k roku 2006, v němž správce daně zjistil, že zůstatky uvedené v rozvahové předvaze neodpovídají skutečnému stavu a údaje v účetnictví neodpovídaly údajům uvedeným v daňovém přiznání a účetní závěrce, která byla součástí přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2006. Stěžovatel k danému sdělil, že došlo k havárii jeho účetního programu a bude muset provést rekonstrukci účetnictví, které následně předložil dne 3. 6. 2008. Správce daně z takto předloženého účetnictví zjistil, že zde byla proučtována částka 1 128 706,86 Kč na přijatou fakturu týkající se provize, k čemuž však nebyl doložen žádný doklad. V protokolu o ústním jednání ze dne 20. 6. 2008, č. j. 26176/08/369930/5124, byl stěžovatel vyzván k doložení, že zaučtovaná provize představuje náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Konkrétně byl stěžovatel vyzván k předložení příslušné faktury, případně smlouvy, vyúčtování provize a dále k doložení toho, čeho se provize týkala, které konkrétní obchody byly zprostředkovány a kým, a k doložení úhrady této provize.

V daném ohledu byla výzva správce daně zcela konkrétně a jednoznačně formulovaná, navíc byla v dané situaci zcela adekvátní. Jak Nejvyšší správní soud konstatoval již ve svém rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 12/2008 - 120, je na daňovém subjektu, aby prokázal, že zprostředkovatel v jeho zájmu ve vztahu ke třetím osobám vůbec jednal (a to ať již ve vztahu přímo k nim či ve vztahu k osobám, o nichž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že na tyto třetí osoby budou působit ve prospěch zájemce). Vzhledem k velmi různorodým způsobům jednání, které zde připadají v úvahu, je na daňovém subjektu, aby si zajistil přiměřené

záznamy (příp. svědectví) o jednání zprostředkovatele; typicky jimi budou záznamy či zprávy zprostředkovatele o provedených jednáních s konkrétními osobami či záznamy o tom, kterým konkrétním osobám či na jaká konkrétní místa byly zasílány podklady s údaji o zájemcem nabízených službách či zboží a co bylo jejich obsahem. Důležitá v této souvislosti bude identifikace, s kým a kdy bylo jednáno či komu (kam) a jaké materiály byly zasílány, neboť z této informace lze posoudit, zda zprostředkovatel vyvíjel svoji aktivitu ve vztahu k osobám, o nichž se mohl rozumně domnívat, že mohly rozhodovat či (ať již přímo nebo zprostředkovaně) působit na rozhodnutí oprávněné osoby v tom směru, aby zájemce získal příležitost k uzavření smlouvy, a zda tato aktivita byla svojí povahou, rozsahem, obsahem a náklady na ni vynaloženými přiměřená cíli, který jí měl být dosažen.

Stěžovatel předložil pouze fakturu vystavenou společností Advanced Refractory Systems, Inc., týkající se provize za zprostředkování prodeje žáruvzdorných materiálů na území Ruské federace znějící na částku 54 067,20 USD. Dále na výzvu stěžovatel reagoval dne 24. 10. 2008 sdělením, že provize byla vyplacena za dodávky žáruvzdorných materiálů do Ruské federace „*firmě zajišťující výhodné kontrakty*“, a dále uvedl, že dokumentace i kopie v počítači však byly ukradeny, ale stěžovatel přislíbil, že se postará o jejich zajištění. Následně dne 30. 10. 2008 sdělil, že kopii smlouvy o provizi neobdržel, a uvedl, že se provize týkala dodávek žáruvzdorných materiálů z SMZ-Revimex, a. s., Revuca, SK, do závodu JSC Severstal, Cerepovec, Rusko. Správce daně za daného stavu informoval stěžovatele v protokolu o ústním jednání ze dne 4. 2. 2009, č. j. 4148/09/369930/805124, o tom, že se mu nepodařilo prokázat, že by předmětná provize tvořila daňově účinný náklad. Nejvyšší správní soud se s takovým hodnocením stejně jako krajský soud ztotožnil. Stěžovatele tížilo dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků důkazní břemeno, které neunesl. Stěžovatel byl vyzván k doložení, že zprostředkování skutečně proběhlo a jaké kroky byly v jeho rámci činěny, jakých aktivit stěžovatele se týkalo, aby bylo patrné, že za tímto nákladem stála skutečná činnost zprostředkovatele, o níž lze soudit, že mohla stěžovateli napomoci k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. To se však stěžovateli doložit nepovedlo a samotná faktura v daném ohledu postačovat nemohla, jelikož nic nevypovídala o tom, zda vůbec byly nějaké úkony ze strany zprostředkovatele činěny, případně o jaké úkony šlo a čeho se měly týkat.

Zmíněnými skutečnostmi vztahujícími se k unesení důkazního břemene stěžovatelem se finanční ředitelství důkladně zabývalo, když zhodnotilo, že se stěžovateli jím tvrzené skutečnosti nepovedlo prokázat. Nelze souhlasit s námitkou, že by rozhodnutí o odvolání bylo nepřezkoumatelné a že z tohoto důvodu mělo být krajským soudem zrušeno.

Stěžovatel v kasační stížnosti též zmínil, že správce daně věděl o havárii účetního systému stěžovatele, z čeho stěžovatel dovodil, že ve své podstatě správce daně nepostupoval podle dokazování, ale podle pomůcek, kdy účetnictví bylo neúplné. Tuto skutečnost mělo dle stěžovatele finanční ředitelství z úřední povinnosti zjistit v návaznosti na § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a z tohoto důvodu měly být napadené platební výměry v odvolacím řízení zrušeny, i když v daném ohledu nebyly uplatněny námitky. Pokud tak finanční ředitelství neučinilo, měl jeho rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost zrušit krajský soud, aniž by to stěžovatel opět musel jakkoli namítat.

Dle § 50 odst. 3, věty druhé, zákona o správě daní a poplatků platí, že „*vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout.*“ Nejvyšší správní soud konstatuje, že v případě, že odvolací orgán vůbec nenalezne nenamítané skutečnosti mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, již z povahy věci vyplývá, že není důvodu (a není to ani reálně proveditelné), aby se takovými skutečnostmi v odůvodnění zabýval (k danému srov. usnesení rozšířeného senátu

pokračování

Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Jakkoli ze spisu bylo patrné, že stěžovatel v protokolu ze dne 7. 4. 2008, č. j. 17534/08/369930/5124, zmiňoval, že došlo k havárii účetního programu a ke smazání části bloků účetnictví, v žádném případě nelze soudit, že by v dané věci šlo o skutečnost mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Z daného protokolu bylo též patrné, že se zástupkyně stěžovatele dohodla se správcem daně, že do 31. 5. 2008 bude provedena rekonstrukce účetnictví a dne 3. 6. 2008 byla přepracovaná evidence skutečně správci daně předána. Stěžovatel v kasační stížnosti nebyl schopen jakkoli přiblížit podstatný vliv jím zmíněné skutečnosti na výrok rozhodnutí a ani ze spisu nijak nevyplýval. Nelze tak se stěžovatelem souhlasit v jeho tvrzení o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí finančního ředitelství, které se nenamítanou otázkou havárie účetního programu nemuselo zabývat, tím méně pak s námitkou, že pro tuto nepřezkoumatelnost měl napadené správní rozhodnutí zrušit krajský soud.

Ani námitku vztahující se k § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů Nejvyšší správní neshledal důvodnou. Dle věty první zmíněného ustanovení je možno při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví hodnotu pohledávek, na které se dané ustanovení vztahuje, zahrnout do základu daně jednorázově, nebo postupně po devět následujících zdaňovacích období počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví. Na otázku správce daně navazující na citované ustanovení, o jakou hodnotu zásob a pohledávek se měl v roce 2006 zvýšit základ daně, zástupkyně stěžovatele v protokolu ze dne 3. 6. 2008, č. j. 24816/08/369930/5124, jednoznačně odpověděla, že požaduje provést úpravu pohledávek jednorázově v roce 2006. Ze strany krajského soudu i finančního ředitelství byly vyvráceny stěžovatelovy námitky, v nichž stěžovatel argumentoval, že jeho zástupkyně s neomezenou plnou mocí nemohla zvolit, jakým způsobem bude zahrnuta hodnota pohledávek a závazků. K danému hodnocení pak v kasační stížnosti neuplatnil výhrady.

Stěžovatel v rámci odvolání k finančnímu ředitelství ani před krajským soudem neuplatnil žádné konkrétní námitky brojící proti závěru správce daně, jaké konkrétní pohledávky a v jaké výši stěžovatel měl při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví. Žádným způsobem nerozporoval to, že by některé z těchto pohledávek neexistovaly. Stěžovatelovy námitky se týkaly jen oprávnění zástupkyně stěžovatele učinit volbu, jakým způsobem bude zahrnuta hodnota pohledávek a závazků při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví, což bylo také vypořádáno jak finančním ředitelstvím, tak krajským soudem. Finanční ředitelství ve svém rozhodnutí po vypořádání zmíněné námitky oprávnění zástupkyně stěžovatele odkázalo na protokoly o ústních jednáních, na nichž byly se stěžovatelem projednány pohledávky, které neevidoval a které správce daně zjistil kontrolou plateb a vystavených faktur. Správce daně v těchto protokolech přehledně vypočetl všechny neuhrazené pohledávky a stěžovatel měl možnost se k nim vyjádřit. Při projednávání se stěžovatelem byla ostatně v průběhu daňové kontroly konečná výše pohledávek upravována. Vzhledem k tomu, že stěžovatel v odvolání proti platebnímu výměru neuplatnil žádnou námitku proti zahrnutí konkrétních pohledávek do základu daně, finanční ředitelství se tak jednotlivými pohledávkami nezabývalo a mohlo odkázat na příslušné protokoly, kde bylo uvedené se stěžovatelem řešeno. V daném ohledu tak nelze rozhodnutí finančního ředitelství považovat za nepřezkoumatelné, jak namítl stěžovatel, a to s ohledem na skutečnost, že určení konkrétních pohledávek provedl již správce daně prvního stupně a k danému nebyly uplatněny odvolací námitky.

V dané souvislosti přitom nelze souhlasit se stěžovatelem, který obecně uvedl, že ve vztahu k pohledávkám správce daně vycházel z pomůcek. Správce daně totiž hodnotil jednotlivé podklady

získané v průběhu řízení týkající se stěžovatele a jeho činnosti, na jejichž základě dospěl k závěru o pohledávkách, v žádném případě tak nešlo o pomůcky.

#### V. Závěr a náklady řízení

Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení náklady, které by překračovaly jeho běžnou úřední činnost.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. července 2013

JUDr. Radan Malík  
předseda senátu