



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **ELVOSPOL, s.r.o.**, se sídlem Cukrovarská 1230, Zastávka, zast. Mgr. Milošem Procházkou, advokátem, se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 4. 2016, č. j. 62 Af 86/2014 – 89,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále „stěžovatel“) se kasační stížností domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 8. 2014, č. j. 21937/14/5000-14201-703604; tímto žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno-venkov, ze dne 12. 7. 2013, č. j. 2516870/13/3005-24902-711223, kterým mu byla za zdaňovací období roku 2009 podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 979 200 Kč a podle § 143 odst. 1 daňového řádu dodatečně zrušena daňová ztráta 321 552 Kč; současně stěžovateli vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 211 917 Kč.

Vymezení věci

V rámci kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2009 správce daně vyloučil ze stěžovatelem uplatněných nákladů částku 4 655 000 Kč. Tato částka

byla zúčtována jako náklady na zboží na základě faktury č. OF1090037 ze dne 12. 3. 2009, které stěžovatel koupil od společnosti ČKD ELEKTROTECHNIKA, a.s., zaevidované pod č. 69065. K výzvě správce daně, která se k této faktuře vztahovala, stěžovatel zaslal kopii prvních dvou stran kupní smlouvy a dodacích listů ze dne 2. 3. 2009 a 17. 12. 2008, které potvrzovaly, že společnost ČKD ELEKTROTECHNIKA, a.s., mu dodala tam popsané zboží na „akci: Díly m.s. VARIANT a regulátor – TŽ“ na základě objednávky ze dne 26. 11. 2008.

Při ústním jednání dne 15. 5. 2013 správce daně stěžovateli sdělil, že z předložených dokladů zjistil, že zboží bylo dodáno po částech (první dne 17. 12. 2008 a druhá dne 2. 3. 2009); dodavatelská faktura ze dne 12. 3. 2009 byla zaúčtována do nákladů v roce 2009 v částce 4 655 000 Kč, zatímco prodej zboží nebyl v tomto roce zaúčtován do výnosů. Správce daně proto stěžovatele vyzval, aby sdělil, kdy fakticky došlo k prodeji zboží; stěžovatel odpověděl, že zboží bylo prodáno v roce 2008, vydaná faktura č. 801204 byla vystavena dne 19. 12. 2008 a byla zaúčtována do výnosů roku 2008 a zahrnuta do daňového základu zdaňovacího období roku 2008.

Správce daně po provedeném dokazování dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že výdaje za nákupy a opravy elektromotorů, které vykázal v roce 2009, jsou daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 a § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 3 zákona o účetnictví.

Žalovaný s odkazem na podmínky stanovené v zákoně o daních z příjmů a zákoně o účetnictví konstatoval, že stěžovatel mohl náklady na pořízení zboží uplatnit ve zdaňovacím období, do kterého dopadají, tj. roku 2008, neboť dle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nimiž tyto skutečnosti časově a věcně souvisejí. Žalovaný odůvodnění svého rozhodnutí opřel mimo jiné o rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 14/2012 – 30, ze dne 24. 4. 2013 a č. j. 5 Afs 101/2009 – 66, ze dne 21. 1. 2011 a předestřel stěžovateli možné způsoby nápravy nesprávného účtování. Konstatoval, že pokud jde o posouzení oprávněnosti uplatnění nákladů ve výši 4 883 450 Kč za zdaňovací období 2009, měl stěžovatel povinnost podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů při jejich účtování a posuzování daňové účinnosti respektovat věcnou a časovou souvislost v daném zdaňovacím období; výnosy byly zdaněny ve zdaňovacím období 2008, proto i náklady náleží do tohoto období; z uvedeného důvodu není možné posoudit vynaložené náklady jako náklady daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 v návaznosti na § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a proto byly v roce 2009 vyloučeny oprávněně.

V žalobě podané proti rozhodnutí žalovaného stěžovatel uvedl, že podle uzavřené smlouvy na subdodávky bylo s prodávajícím ŠKD ELEKTROTECHNIKA, a.s. dohodnuto plnění po částech v časovém období v letech 2008 a konečné dodávky v roce 2009; stejně tak bylo plněno konečnému odběrateli. Uvedl, že nesprávně účtoval do výnosů o rok dříve (v roce 2008), než jak správně měl učinit podle zákona o daních z příjmů i zákona o účetnictví; výnos (na základě faktury ze dne 19. 12. 2008) měl být účtován jako „výnos příštích období“; nemělo tedy docházet „k plusovému zdanění v roce zaúčtování, ale až v roce následujícím“. Tak došlo v roce 2008 k neoprávněnému zahrnutí tohoto příjmu do hospodářského výsledku a ke zdanění nekompletní dodávky; tento příjem měl být zdaněn v roce 2009, kdy bylo kompletně dodáno. Poukázal na to, že v roce 2008 vyfakturoval na žádost objednatele část objednaného materiálu. Připouští, že tato fakturace měla být pojata jako záloha na konečnou dodávku a neměla být zahrnuta do výnosu ke zdanění v roce 2008; tuto fakturu však zahrnul do výnosů a plně

pokračování

ji zdanil. Uskutečnil tak zdanění těchto výnosů dříve (o rok), nikoli, že by pozdě uplatnil náklady, učinil-li tak ve zdaňovacím období 2009.

Krajský soud uvedl, že je na místě posoudit, zda příjmy měly být zdaněny v roce 2008 (jak tvrdí žalovaný) nebo až v roce 2009, jak se domnívá stěžovatel; dále konstatoval, že tak by tomu ale bylo pouze v případě, že by stěžovatel takto argumentoval již během daňového řízení. Poukázal s odkazem na jednotlivá ustanovení zákona o daních z příjmů a daňového řádu na to, že je povinností daňového subjektu prokázat výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v daném zdaňovacím období a samozřejmě i příjmy získané v tomto období. Stíhá-li jej takto břemeno důkazní, logicky mu musí předcházet i břemeno tvrzení. Dle krajského soudu, pokud se mělo jednat o daňové výdaje vztahující se k výnosům nesprávně zaúčtovaným a zdaněným v roce 2008 (které však podle názoru stěžovatele měly být zaúčtovány a zdaněny v roce 2009), bylo na něm, aby tuto skutečnost během daňového řízení tvrdil a především prokázal.

Krajský soud dále poukázal na to, že během celého daňového řízení stěžovatel ani jednou neuvedl, že by měl být příjem (na základě faktury ze dne 19. 12. 2008) zdaněný v roce 2008 nesprávně, a že měl být zdaněn až v roce 2009 (neboť tehdy dle tvrzení stěžovatele bylo zboží kompletně dodáno). Naopak k dotazu správce daně, který si hodlal tuto otázku vyjasnit, stěžovatel výslovně uvedl, že zboží bylo prodáno v roce 2008. Za této situace mu dle soudu nelze přisvědčit, že by žalovaný pochybil, pokud příjem na základě faktury ze dne 19. 12. 2008 považoval za příjem v roce 2008 a výdaj na základě faktury ze dne 12. 3. 2009 za výdaj uplatněný v roce 2009, neboť sám stěžovatel správci daně, a poté i žalovanému tyto skutečnosti tvrdil a dokládal. Že by tomu mělo být ve skutečnosti jinak (tj. že příjmy nesprávně zaúčtoval a zdanil v roce 2008, přestože se jednalo o příjmy vztahující se k roku 2009, kdy došlo k dodání zboží), poprvé uvedl až v podané žalobě. Takové tvrzení soud označil účelovým, neboť během daňového řízení stěžovatel netvrdil a ani neprokazoval, že by příjem zdaněný v roce 2008 měl být zdaněn v roce 2009.

Krajský soud konstatoval, že je sice pravdou, že náklady a z nich poté přitékající příjmy se nemusí střetnout v témže zdaňovacím období, neboť je věcí podnikatelského záměru či strategie, jak daňový subjekt svoje příjmy hodlá načasovat (náklad vynaložený v jednom zdaňovacím období tak může přinést příjem až v časově vzdálenější době nebo dokonce příjem nemusí přinést vůbec, k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 82), v daném případě však byla situace odlišná. V následujícím zdaňovacím období se totiž neprojevil příjem získaný z dříve uplatněného výdaje. Příjem byl zdaněn ve zdaňovacím období roku 2008 a výdaj tvrzený k dosažení tohoto příjmu uplatnil stěžovatel v období následujícím (2009). Taková situace pak nerespektuje věcnou a časovou souvislost příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období, výdaj vztahující se k příjmům z roku 2008 tak nemohl být odečten od základu daně v roce 2009.

Nepřisvědčil stěžovateli ani v tom, že by správce daně měl provádět „komplexní přezkum“ správnosti stanovení daně, snad i napříč jednotlivými zdaňovacími obdobími; správce daně je totiž zásadně oprávněn posuzovat správnost daně toliko tak, jak ji daňový subjekt (žalobce) tvrdil a prokazoval.

Podstatný obsah kasační stížnosti

Stěžovatel uplatňuje v kasační stížnosti důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b, c) a d) s. ř. s. Namítá, že soud postupoval nezákonně, pokud se odmítl zabývat tím, zda měly být příjmy zdaněny v roce 2008, anebo se jednalo o příjmy roku 2009, přitom takto otázku sám soud nastolil na str. 3 odůvodnění; nicméně současně konstatoval, že tak činit nemůže, neboť stěžovatel takto neargumentoval již během daňového řízení. Stěžovatel takto de facto ztrácí právo na relevantní soudní přezkum správního rozhodnutí v okamžiku, kdy v žalobních bodech doplňuje svá právní hodnocení nad rámec toho, co bylo tvrzeno (právně) v předchozím daňovém řízení před správcem daně.

Dle stěžovatele krajský soud nepřipustně zaměňuje skutková vymezení a jejich právní hodnocení. Má za to, že u skutkového vymezení nelze být tak restriktivní, jak učinil soud; u právního hodnocení je taková restrikce a omezení zcela vyloučeno, neboť daňový subjekt nenese břemeno právního hodnocení; to náleží správci daně a následně soudu.

Stěžovatel tvrdí, že soud je povinen podle § 75 s. ř. s. provést skutkovou i právní analýzu správního rozhodnutí v mezích, které stěžovatel stanovil v žalobě, a je vázán skutkovým a právním stavem, který tu byl v době rozhodování žalovaného. Na podporu svého tvrzení odkazuje na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 27. 3. 1998, č. j. 7A 11/97 – 27, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 5 As 37/2007 – 293.

Stěžovatel poukazuje na to, že krajský soud odkazuje v odůvodnění rozsudku pouze na § 75 s. ř. s. a zcela opomíjí § 76 s. ř. s., zejména odst. 1 písm. d); dále přehlíží závěry rozšířeného senátu vyslovené v usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 – 62: „*V žalobě lze namítat i to, co žalobce nenamítal v řízení před správními orgány a neučinil tak předmětem správního přezkumu.*“ Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že „*žalobce je oprávněn uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Tomu nebrání skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl.*“ Krajský soud založil své odůvodnění na překonaném výkladu § 5 s. ř. s., který však na rozsah přezkumné činnosti soudu nedopadá; krajský soud nevysvětlil, na základě jakého právního předpisu dovodil, že skutečnost popsaná na str. 6 odůvodnění napadeného rozsudku (stěžovatel měl k dotazu správního orgánu uvést, že zboží bylo prodáno v roce 2008), je důvodem pro nemožnost přisvědčit výkladu a názoru, který stěžovatel předestřel soudu v žalobě.

Krajský soud svým postupem v podstatě zkoncentroval daňové řízení a řízení před správním soudem. Daňový řád neobsahuje právní úpravu, o kterou soud opírá své stanovisko, uvedený předpis koncentraci řízení vůbec nezná. Soudní řád správní obsahuje koncentraci řízení pouze v § 71 odst. 2, podle kterého lze doplnit žalobu pouze ve lhůtě pro její podání.

Stěžovatel namítá vady v řízení před správcem daně, neboť ten nepostupoval v souladu se zásadou materiální pravdy. Úlohou správce daně není inkasovat maximální možnou výši daně, nýbrž zjistit a stanovit daň ve správné výši. Přitom je vázán zákony a jinými právními předpisy. Vzhledem k tomu, že pro daňové právo je typická tzv. autoaplikace, je na správce daně kladen požadavek podrobovat tvrzení daňových subjektů hodnocení, zda daň tvrzená daňovým subjektem je tvrzena ve správné výši. Správce daně je tedy vždy povinen porovnat, zda stav tvrzený daňovým subjektem je shodný se stavem objektivně správným; má dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Stěžovatel poukazuje na určitou paralelu z hlediska postavení správce daně s trestním soudnictvím, kde platí, že soud zjišťuje pravdu,

pokračování

příčemž není vázán pouze předloženými návrhy osob na řízení zúčastněných. Stěžovatel tvrdí, že správce daně, potažmo žalovaný neměl při posuzování daňové účinnosti nákladů zaúčtovaných v roce 2009 bez dalšího vycházet pouze z toho, co stěžovatel uvedl v daňovém přiznání a měl se snažit nalézt materiální pravdu.

V dalších námitkách stěžovatel poukazuje na svůj nesprávný postup při účtování, jehož důsledkem je, že stát inkasoval daň o rok dříve, než měl, avšak nedošlo ze strany stěžovatele ke krácení daně ani k jinému úmyslnému poškození veřejného rozpočtu. Stěžovatel má za to, že náklady a výnosy je nutné posuzovat z pohledu věcné a časové souvislosti samostatně, jinými slovy, pro časovou a věcnou souvislost účtování o nákladech, resp. výnosech je rozhodující okamžik uskutečnění účetního případu (stav materiální), nikoli okamžik zavedení do účetnictví (stav formální). Účtování o výnosech ve zdaňovacím období 2008 nemůže mít dle stěžovatele žádný vliv na právní posouzení časové a věcné souvislosti nákladů vzniklých v roce 2009. Ze skutkových podkladů je zřejmé, že výdaj v roce 2009 skutečně časově a věcně souvisel s příjmem, který měl být správně podřazen do roku 2009. Souvislost výdaje s příjmem nemůže být dána jeho formou zaúčtování, ale skutečnou věcnou a časovou souvislostí.

Dle stěžovatele právní řád musí dopadat na všechny případy stejně a bez ohledu na to, v jakém postavení jsou jednotlivé subjekty. Pokud samotné formální zaúčtování výdaje do roku 2009 bez existence příjmu v roce 2009 bude vycházet jen z toho, že příjem musí být formálně zaúčtován do roku 2009, a nebyl, pomíjí to princip správnosti stanovení daně, neboť správce daně se zaměřil jen na kontrolu správnosti a zúčtování nákladů v roce 2009. Pokud by totiž byl výdaj určený na rok 2009 zaúčtován do roku 2008, protože je tam zaúčtován celý příjem, správce daně by takový výdaj vyřadil, protože příjem je sice zaúčtován formálně do roku 2008, ale fakticky, věcně a časově souvisí s plněním v roce 2009. Správce daně pouze skrývá svá pochybení za formální námitku nezaúčtování příjmů do roku 2009; to, že příjem zdaněný v roce 2008 náležel do roku 2009, je nesporné, a faktická souvislost příjmů a nákladů v roce 2009 je zřejmá. Stěžovatel poukazuje na to, že nemohlo jím být prodáno zboží dříve, než jej od dodavatele obdržel, resp. mohl s ním nakládat; k tomu správce daně nevedl žádné dokazování, přitom propojení dodávek od ČKD ELEKTROTECHNIKA, a.s. a ACword spol. s r. o. bylo správci daně známo z dodacích listů a rozpornost těchto skutečností s údajem, že „zboží bylo prodáno v roce 2008“, musela být správci daně zřejmá z faktur a jejich časového rozlišení a z dodacích listů od uvedených společností.

Stěžovatel dále poukazuje na nesprávné pochopení jeho vyjádření o prodeji zboží, neboť na dotaz, kdy bylo zboží prodáno, odpovídal dle pravdy, kdy byla uzavřena kupní smlouva a kdy prodej účtoval; nebyl tázán na faktické dodávky a ani na časovou souvislost příjmů; poukazuje na zaměňování významu slova prodat (právní hodnocení) a dodat (skutkový děj), na čemž setrval i krajský soud, přitom uvedené mělo zásadní význam na celkové posouzení věci. Výraz prodáno nadto správce daně použil ve své otázce, tedy došlo k účelovému posunu významu slov jednáním správce daně.

Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že jeho tvrzení uvedená v žalobě jsou účelová; připomíná, že se jedná o právní hodnocení skutkového stavu, který ani správce daně ani samotný krajský soud nerozporoval. Není proto dle stěžovatele možno považovat právní hodnocení za účelové. Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu na str. 6 napadeného rozsudku: „Je tedy třeba uzavřít, že během daňového řízení žalobce netvrdil a ani neprokazoval, že by předmětný příjem zdaněný v roce 2008, ke němuž se vztahoval výdaj uplatněný v roce 2009, měl být rovněž zdaněn v roce 2009“. Stěžovatel opakovaně připomíná, že zahrnul výnosy z faktury č. 801204 do zdaňovacího období roku 2008; tento postup nebyl v souladu se zásadou věcné a časové

souvislosti; nicméně § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů předvídá situaci, kdy daňový subjekt zdaní svůj příjem dříve, než k tomu byl ze zákona povinen – takový postup je vždy možné chápat jako chybu. Stěžovatel nezahrnul dle uvedeného ustanovení zdaněné výnosy do daňového přiznání za zdaňovací období 2009, neboť by tím došlo k opětovnému zdanění týchž příjmů; konstatování soudu, že stěžovatel měl tvrdit část svých příjmů v roce 2009, aby naplnil časovou a věcnou souvislost, postrádá pochopení aspektu dvojího zdanění týchž příjmů. Stěžovatel nerozumí argumentaci krajského soudu o důkazní nouzi, resp. o nedostatku v samotném břemenu tvrzení; ve svém tvrzení deklaroval danou vyšší daňově uznatelných nákladů, kterou rovněž před správcem daně v daňovém řízení prokázal; není sporu o tom, že tyto vznikly a že je vynaložil v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel rovněž poukazuje na to, že zásada věcné a časové souvislosti musí být vykládána tak, že výdaje mohou být uplatněny nejdříve v roce, v němž byly uplatněny příjmy, tedy nelze účelově snížit daň, aniž by vznikl příjem; poukazuje přitom na právní úpravu obsaženou v § 72 odst. 3 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, kde je uznána možnost tři roky po vzniku nákladu tento uplatnit u daně na vstupu.

Dle stěžovatele krajský soud pochybil, pokud se věci nezabýval v rozsahu uplatněných žalobních bodů s odkazem na koncentraci řízení; v tom spatřuje stěžovatel nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Nad rámec namítané nepřezkoumatelnosti, nesouhlasí stěžovatel s právním posouzením krajského soudu, který opírá svůj názor pouze o věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů bez ohledu na skutkový stav případu; ten je totiž nutno posuzovat v celém kontextu skutečností nastalých na přelomu roku 2008 a 2009. Výsledky daňového řízení potvrzené rozhodnutím krajského soudu neodrážejí veřejný zájem na zjištění a stanovení daně ve správné výši, nýbrž jsou toliko úkazem, jak stanovit daň v maximální výši.

Stěžovatel s ohledem na uvedené navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu jakož i rozhodnutí žalovaného a správce daně zrušil.

Vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, poukázal na to, že stěžovatel řádně neúčtoval, nevedl evidenci o zásobách a řádnou inventarizaci a nepostupoval tak, aby bylo možno zjistit skutečný stav veškerého majetku a závazků v účetnictví; pokud by stěžovatel řádně povinnosti stanovené zákonem o účetnictví plnil, musel by již po provedení inventury ve zdaňovacím období roku 2009 zjistit, že bylo prodáno zboží, o jehož pořízení nebylo účtováno. Pokud stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že žalovaný nesprávně hodnotil pojmy „dodat“ a „prodat“, a tvrdí, že k prodeji došlo v roce 2008, ale k převodu vlastnického práva, tedy dodání až v roce 2009, je takové tvrzení zcela nepodložené. Z předložených dokladů vyplývá, že v soupisu skladových zásob nebylo zboží uvedeno, a tedy tvrzení stěžovatele o tom, že k dodání došlo až v roce 2009, se jeví jako účelové. Žalovaný poukazuje na to, že pokud stěžovatel tvrdí, že k dodání zboží došlo až v roce 2009, je na něm, aby to doložil, tedy důkazní břemeno stíhá stěžovatele. Ze spisového materiálu ovšem nevyplývá, že by stěžovatel v průběhu daňového řízení doložil nějaké doklady prokazující jeho tvrzení, naopak z dokladů jím předložených vyplývá, že v soupisu skladových zásob k 31. 12. 2008 předmětné zboží uvedeno není, tedy je stěžovatel k 31. 12. 2008 nevlastnil.

Stěžovatel v soudním řízení změnil svoji argumentaci, která žalovanému nebyla známá v době vydání rozhodnutí, nemohl se s ní tudíž vypořádat. Nicméně v této souvislosti odkazuje žalovaný na rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 4 Afs 142/2014 – 22, který ve vztahu

pokračování

k daňovému řádu potvrzuje kontinuitu v nazírání na možnost uplatnění důkazních návrhů v soudním řízení správním, jedná-li se o přezkum rozhodnutí vzešlých z daňového řízení ve vztahu k posuzování této otázky dle zákona o správě daní a poplatků; soud zde odkázal na rozsudek ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91, v němž soud poukázal „na specifickou povahu daňového řízení, v němž daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností a je tak povinen již v daňovém řízení navrhnout k prokázání svých tvrzení důkazy.....pokud daňový subjekt tuto povinnost nesplní, nemůže již rozhodnutí finančního orgánu následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhnout provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení; řízení před soudem totiž nemůže a nemá nabízet řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji línost zhojit až v řízení soudním.“

Žalovaný poukazuje na to, že stěžovatel nejenže v průběhu řízení před soudem zcela změnil argumentaci, ale navíc tuto argumentaci nikterak nepodložil, přičemž skutečnosti zjištěné v průběhu daňového řízení současné argumentaci stěžovatele nikterak nesvědčí. Stížní námitky směřují k posouzení prodeje zboží, a jsou tedy nedůvodné.

Dle žalovaného je mylný názor stěžovatele o tom, že správce daně je dle § 92 odst. 3 daňového řádu povinen zjistit objektivní pravdu ex offio. Důkazní břemeno ohledně tvrzených skutečností leží výlučně na daňovém subjektu; správce daně je dle odst. 3 citovaného ustanovení potom povinen zjistit skutečnosti pro rozhodné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňového subjektu. Z uvedeného vyplývá, že daňové řízení je vedeno zásadou projednací: daňový subjekt má právo k prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na tyto návrhy (o tom, že v daňovém řízení se neuplatní zásada vyšetřovací - viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2004, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125). Žalovaný rovněž poukázal na usnesení rozšířeného senátu č. j. 7 Afs 54/2007 – 62, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil, že „žalobce zajiště nemůže účinně zpochybňovat zákonnost postupu žalovaného správního orgánu a vytýkat mu jako procesní vadu, že se nevypořádal se skutečnostmi či právními námitkami, které ve správním řízení neuvedl nebo které uplatnil opožděně.“

Žalovaný nepřisvědčil stěžovateli ani v názoru stran účelu § 23 odst. 4 písm. d) - zřejmě měl stěžovatel na mysli písm. e) - zákona o daních z příjmů, pokud se domnívá, že uvedené ustanovení konkludentně předvídá situaci, kdy daňový subjekt zdaní svůj příjem dříve, než měl. Možnost dřívějšího zdanění příjmu toto ustanovení nepředvídá ani konkludentně ani jinak. Žalovanému není zřejmé, jak stěžovatel dospěl k závěru, že zákon nezakazuje dřívější zdanění, když v odst. 1 výše uvedeného ustanovení je jednoznačně stanoveno, že základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

Žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou, neboť krajský soud se v právním posouzení nedopustil žádné nezákonnosti. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Stěžovatel k vyjádření žalovaného poukázal na to, že tvrzením, že zboží nebylo ke dni 31. 12. 2008 obsahem skladové evidence, a tedy nemohlo být stěžovatelem v roce 2009 prodáno, žalovaný pouze opakuje svoji argumentaci; stěžovatel zdůrazňuje, že se se svým dodavatelem (společností ČKD ELEKTROTECHNIKA) smluvně dohodl na přepravě od dodavatele přímo ke konečnému odběrateli (společnost ACword, spol. s r.o.) na adresu Frýdecká 20001, Třinec; tato skutečnost byla doložena dodacím listem č. 09-122; dodávka proběhla dne 9. 3. 2009. Stěžovatel opětovně poukazuje na to, že dodací list č. 09-122 byl správcem daně předložen dne 4. 4. 2013. Předmět dodávky uskutečněné v březnu 2009 logicky nemohl být součástí skladové

evidence stěžovatele v roce 2008; s ohledem na uvedené stěžovatel se zbožím nemohl disponovat, neboť předmět dodávky byl teprve ve fázi výroby. Opakující se tvrzení žalovaného odkazující na soupis zásob k 31. 12. 2008 se jeví proto jako absurdní.

Stěžovatel tvrdí, že nemůže obstát ani tvrzení žalovaného, že neprokázal svá tvrzení o dodání zboží a převodu vlastnického práva a okamžiku uskutečnění účetního případu až v roce 2009. Byl to totiž sám stěžovatel, kdo dne 4. 4. 2013 v rámci daňového řízení předložil správci daně dodací list, který obsahuje jasnou informaci o tom, co bylo dodáno, kdy bylo dodáno, od koho bylo dodáno a především komu bylo dodáno. K uvedenému správce daně vůbec nepřihlížel. Stěžovatel současně poukazuje na to, že správními orgány v žádném stupni nebylo zpochybněno faktické uskutečnění dodání zboží společností ČKD ELEKTROTECHNIKA společnosti ACword dne 2. 3. 2009. Stěžovatel má za to, že není-li tato skutečnost sporná a při zohlednění obsahu daňového spisu, jehož součástí musí být předložený dodací list, nemůže obstát tvrzení žalovaného, že stěžovatel nikterak nepodložil svá tvrzení důkazními prostředky.

Stěžovatel poukazuje dále na to, že žalovaným citovaný rozsudek sp. zn. 4 Afs 142/2014 je nepřijatelný, citace z něj jsou obsahem rozsudku č. j. 2 Afs 35/2009 – 91, který byl zrušen nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 2082/09. Nadto v rozsudku čtvrtého senátu se soud nezabýval otázkou právního posouzení, ale tím, zda je možno navrhnout daňovým subjektem nové důkazy, resp. tím, za jakých podmínek by měl soud tyto důkazy provést; závěry rozsudku se tedy netýkají nesprávného hodnocení skutkového stavu, ale tvrzení nových skutečností. Stěžovatel však nenavrhol před soudem žádné nové důkazy, ale jeho právní argumentace se opírala o důkazy provedené a předložené v daňovém řízení. Pro prokazování jeho žalobních námitek mu ani nevznikla potřeba žádné nové důkazy navrhnout, neboť skutkový stav, který žalovaný vzal za základ své argumentace, má stěžovatel od počátku za nesporný, a tento zcela odpovídá veškerým tvrzením, která stěžovatel uváděl jak v daňovém řízení, tak v řízení před soudem. Stěžovatel uplatňuje totožně námitku nesprávného právního hodnocení. Uvedený rozsudek nelze interpretovat tak účelově, jak činí žalovaný.

Stěžovatel poukazuje na to, že nikdy nerozporoval svoji povinnost prokazovat veškeré skutečnosti tvrzené v daňovém přiznání ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu; naopak již v daňovém řízení doložil důkazy prokazující skutečnost, že náklady zaúčtované v roce 2009 byly v daňovém přiznání za toto zdaňovací období tvrzeny zcela v souladu se zákonem o daních z příjmů, v souladu s účetními předpisy – např. dodacím listem č. 09-122. Stěžovatel také nikdy netvrdil a nerozporoval skutečnost, že v daňovém řízení by se měla uplatnit zásada vyšetřovací. Stěžovatel tvrdí, že nejde o spor týkající se skutkových tvrzení, ale o sporné právní posouzení najisto daných skutkových okolností; stěžovatel od počátku tvrdí, že žalovaný na základě chybného právního posouzení skutkového stavu stanovil daň v nesprávné výši, čímž porušil základní cíl správy daní zakotvený v § 1 odst. 2 daňového řádu.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti a přípustnosti kasační stížnosti přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu z důvodů a v rozsahu uplatněném v kasační stížnosti, přitom neshledal vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

Nejvyšší správní soud se musel nejprve zabývat uplatněnou námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu, neboť v případě zjištění její důvodnosti by tato okolnost musela bez dalšího směřovat ke zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci zpět krajskému soudu. Nelze se totiž zabývat hmotně právní otázkou věci, pokud napadený rozsudek neobstojí ani po stránce formální.

Námitku stěžovatele neshledal zdejší soud důvodnou.

Krajský soud vypořádal všechny žalobní námitky a v dostatečném rozsahu své závěry odůvodnil; jeho právní názory jsou srozumitelné (k otázce přezkoumatelnosti srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, publ. pod č. 1389/2007 Sb. NSS). Skutečnost, že stěžovatel má jiný právní názor, nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Stěžovatel ostatně s argumentací krajského soudu obsáhle polemizuje a uvádí, v čem spatřuje nezákonnost jeho rozhodnutí, což by jistě nebylo možné, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. To, zda jsou závěry krajského soudu správné, je předmětem posouzení dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2016, č. j. 4 Azs 107/2016 – 25).

Pokud stěžovatel tvrdí, že krajský soud založil své odůvodnění na překonaném výkladu § 5 s. ř. s., který však na rozsah přezkumné činnosti soudu nedopadá, není zřejmé, jak k takovému závěru dospěl. Z odůvodnění napadeného rozsudku na žádném místě nevyplývá, že by krajský soud na citované ustanovení vůbec odkazoval.

Právo na soudní ochranu práv a svobod (viz čl. 90 Ústavy a čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod) prostřednictvím soudního přezkoumání činnosti, jakož i nečinnosti správních orgánů, je jedním z projevů systému vzájemných brzd a vyvažování jednotlivých složek veřejné (státní) moci. V něm jsou specifické výsledky činnosti (i nečinnosti) moci výkonné (veřejné správy) podrobovány následné kontrole ze strany nezávislé moci soudní. Soudy však nemohou zcela nahradit činnost správních orgánů, a to ani při využití systému tzv. plné jurisdikce, na který se stěžovatel odvolává.

Ve správním soudnictví, v němž je soudní přezkum veřejné správy převážně uskutečňován, je vždy uplatňován prvek subsidiarity. Jde o následnou soudní kontrolu veřejné správy a o následné poskytnutí soudní ochrany dotčeným právům. Podstata subsidiarity správního soudnictví proto spočívá v tom, že se lze domáhat soudní ochrany jen v těch případech, kdy dříve navrhovatel (žalobce) využil řádné opravné prostředky ve sféře veřejné správy. Pokud zákon takové opravné prostředky dotčené osobě neumožňuje, může se domáhat soudní ochrany svých práv přímo.

Nevyčerpání řádného opravného prostředku v řízení před správním orgánem má za následek vždy odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., nikoli zúžení mezi soudního přezkumu. Ustanovení § 5 s. ř. s. na rozsah přezkumné činnosti soudu tak nedopadá a ani není tímto ustanovením předurčován. Citované ustanovení je systematicky zařazeno v části upravující pravomoc a příslušnost soudů, tj. základní podmínky řízení. Je jím vyjádřena zásada subsidiarity soudního přezkumu a má pouze dopad na řešení otázky přístupu k soudu a přípustnost žaloby, nikoliv na stanovení mezí, ve kterých bude napadené rozhodnutí přezkoumáno. V případě stěžovatele však k odmítnutí žaloby pro její nepřípustnost (z důvodu nových tvrzení) nedošlo.

Stávající systém soudního přezkumu správních rozhodnutí je založen na zásadě plné jurisdikce, což znamená, že krajský soud je povinen se vypořádat i s nově navrženými důkazními prostředky a posoudit jejich relevanci. Na straně jedné platí, že soud podle § 75 odst. 1 s. ř. s. přezkoumává napadené správní rozhodnutí podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. K objasnění tohoto skutkového a právního stavu je však na straně druhé podle § 77 odst. 2 s. ř. s. oprávněn zopakovat důkazy provedené správním orgánem, popř. dokazování doplnit. Úloha soudní kontroly však nespočívá v tom, že by rozhodovala namísto veřejné správy, jde naopak o kontrolu správnosti a zákonnosti postupů veřejné správy ze strany nezávislé moci soudní. Právní ochrana poskytovaná správními soudy je ochranou originální a není pokračováním správního řízení. Nemůže jít k tíži správního orgánu, pokud se s určitou skutečností, která byla namítnuta až v žalobě, nevypořádal. V této souvislosti nelze „vinit“ správní orgán za to, že nereagoval na stěžovatelovy námitky a nevypořádal se s nimi v odůvodnění rozhodnutí, pokud byly uplatněny až v žalobě.

Lze odkázat na tomto místě např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, v němž se mimo jiné uvádí: „Ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také právo soudu důkazy provedenými a hodnocenými nad rámec zjištit nový či jiný skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce a porovnat jej s užitou právní kvalifikací, kdy soud není vázán ani důkazními návrhy a může provést i další důkazy k úplnému přezkoumání i co do stavu skutkového. Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede. V případech, kdy soud bude opakovat důkazy, které byly již uplatněné v předchozím řízení, tyto důkazy zhodnotí, vyjádří úvahu o správnosti či nesprávnosti hodnocení důkazů správním orgánem. Bude-li soud dokazování doplňovat, tzn. provádět důkazy nové, v předchozím řízení neprovedené, musí dbát především toho, aby jím prováděné důkazy směřovaly ke skutkovému stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu. Stanovení hranice, kdy je dokazování doplňováno a kdy je dokazováno, je nutno odvozovat od procesního předpisu, podle kterého je vedeno řízení, v němž je přezkoumávané rozhodnutí vydáno. Soud rovněž musí zvažovat rozsah doplňování dokazování, aby svou činností nenabrazoval činnost správního orgánu.“

Zásadní pro vymezení rozsahu přezkumné činnosti soudu je zejména povaha procesního předpisu, dle kterého je napadené správní rozhodnutí vydáno. Postup soudu v rámci hodnocení důkazů a zjišťování skutkového stavu (§ 75 a 77 s. ř. s.) je proto předurčen především zjištěním, kdo je nositelem důkazního břemene.

Podle § 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, nese odpovědnost za řádně zjištěný skutkový stav vždy správní orgán; je tedy povinen zjistit ex offio stav věci prostý důvodných pochybností, aniž by se při tom omezoval na tvrzení účastníků řízení. Zjistí-li poté soud v rámci opakovaného dokazování či nově provedených důkazů (vždy však ke skutkovému a právnímu stavu ke dni rozhodování správního orgánu), že správní orgán některé skutečnosti pominul (sám účastník řízení je nadto ani netvrdil), a tedy nezjistil skutkový stav úplně a řádně, zcela po právu rozhodnutí správního orgánu pro takovou vadu zruší.

Ne tak tomu však je v řízení daňovém.

Nejvyšší správní soud není se stěžovatelem ve sporu o tom, že cílem správy daní je daň správně zjistit. Nelze rovněž pominout změnu, kterou daňový řád v tomto směru přinesl, neboť zatímco dříve v intencích § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní poplatků správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši (§ 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné

pokračování

stanovení daně rozhodné, a to at' jsou ve prospěch, či v neprospěch daňového subjektu. Nicméně nadále je třeba mít na zřeteli, že důkazní břemeno ohledně svých tvrzení má stále daňový subjekt, jak správně poukázal krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku. Podle § 135 odst. 2 daňového řádu nese břemeno tvrzení ohledně své daňové povinnosti daňový subjekt. To znamená, že má povinnost si svou daň sám vypočítat a vyčíslit, a tento výsledek spolu s dalšími potřebnými údaji, které vyplývají z jednotlivých daňových zákonů a které jsou předvídaný v jednotlivých tiskopisech, uvede v daňovém tvrzení.

Cíl správy daně, tak jak je nyní zakotven v daňovém řádu, na což stěžovatel poukazuje, zcela jistě neznamená opuštění výše uvedeného rozložení daňového břemene, ani to, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch (jako je tomu bez výhrady v případě správního řízení). Na stranu druhou, pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat a brát v potaz. Pokud tedy správce daně zjistí v rámci daňové kontroly takové skutečnosti, které bezprostředně souvisí a ovlivňují výši daně v předchozím či následném (či dalším) zdaňovacím období, nelze takovou skutečnost ignorovat; v takovém případě je na místě, aby správce daně využil postupu dle § 143 odst. 3, popř. § 85 odst. 3 a 4 daňového řádu tak, aby vždy dostal povinnosti stanovení daně ve správné výši. Ponechal-li by totiž vědomě daň stanovenou nesprávně, zcela zjevně by nedostal základním zásadám správy daní vyjádřeným v § 5 daňového řádu. V tomto směru je třeba korigovat závěr krajského soudu, pokud konstatoval, že správce daně nemůže provádět „komplexní přezkum“ správnosti stanovení daně, snad i napříč jednotlivými zdaňovacími obdobími. To však nemění nic na tom, že správce daně však zcela jistě není povinen nahrazovat funkci „auditora“ a prověřovat, zda daňový subjekt stanovil daň správně, zejm. za něj cokoli dohledávat, dovozovat či prokazovat.

V případě stěžovatele správce daně v rámci daňové kontroly zjistil určité nesrovnalosti týkající se dodání zboží a jeho účtování, a právě proto se těmito zabýval. Stěžovatel sám v této otázce učinil skutková, nikoli právní, tvrzení, totiž, že sporný příjem za prodej zboží náležel do roku 2008, takto byl zaúčtován a rovněž uveden v daňovém přiznání. Stěžovatel neprokázal, ale ani netvrdil, že by o daném příjmu účtoval v roce 2008 jako o výnosech příštích období a tudíž měl být správně zdaněn až v roce 2009. Právě otázka sporného účtování by byla onou otázkou právní. Lze tak konstatovat, že správce daně neměl jak „zjistit“, zda se jedná o příjmy roku 2009, když sám stěžovatel uvedl, že k prodeji došlo v roce 2008, účetní doklady přiřadil k prodeji v roce 2008, sám ani neučinil nic, z čeho by správce daně mohl v průběhu daňového řízení dovozovat nesprávné zahrnutí příjmů do r. 2008; stěžovatel nadto ani takovou skutečnost nenaznačil. Dovolává-li se stěžovatel správného stanovení daně, tedy i toho, že příjem měl být zdaněn v roce 2009, nic mu nebránilo, resp. byl přímo povinen dle § 141 odst. 1 daňového řádu podat dodatečné daňové přiznání. Pokud nyní v kasační stížnosti stěžovatel činí sporným výraz „prodej“ a „dodání“ zboží a tvrdí, že otázka správce daně byla zavádějící, má soud toto tvrzení za účelové. Nic totiž stěžovateli nebránilo, nerozuměl-li otázce správce daně, nesrovnalosti odstranit již v průběhu daňové kontroly, resp. poté i v rámci odvolacího řízení. To však, jakkoli by byl takový postup nanejvýš logický, neučinil.

Stěžovateli tak nelze přisvědčit v jeho chápání povinnosti správce daně stran správného stanovení daně. Především je třeba zásadně odmítnout paralelu, kterou stěžovatel staví s trestním řízením, neboť daň jakožto zákonem stanovenou povinnou platbu státu nelze jakkoli srovnávat s trestem a od toho odvozovat příměry v trestním řízení. Daňové a trestní řízení je založeno na zcela odlišných principech a sleduje zcela odlišné cíle.

Stěžovatel rovněž zcela pomíjí rovněž odlišnost správního řízení. Správní právo sice nepochybně představuje část právního řádu, která upravuje veřejnou správu a která představuje soubor právních norem, které se vztahují k činnosti a organizaci veřejné správy, přičemž obecná část správního práva obsahuje takové úpravy jako zásady, pojmy a instituty, které v zásadě platí pro veškerou veřejnou správu. Avšak správní řád upravuje proces, který je prostředkem aplikace hmotněprávní úpravy, která je od finančního práva zcela odlišná, zakládá existenci administrativně-právních vztahů mezi nositeli a adresáty veřejné správy, přičemž tyto vztahy se dají nikoli v nepodstatných rysech odlišovat od vztahů finančně-právních, tj. specifických vztahů daňově-právních mezi správcem daně a daňovým subjektem. Právní instituty a instrumenty využívané v rámci správy daní vykazují natolik výrazná specifika, že je pro ně velmi obtížné hledat obecné základy v textu platného správního řádu, natož trestního řádu. Markantním příkladem je již samotné pojetí daňového řízení; to ze své podstaty vyžaduje zcela odlišný přístup. Typické je kontinuální plynutí jednotlivých daňových řízení v závislosti na jednotlivých zdaňovacích obdobích a jednotlivých druhích daní, které je nutno zohlednit např. při vedení spisu. Skutečnost, že procesní práva a povinnosti vznikají osobám vrchnostensky podřazeným i mimo režim zahájeného řízení (zejména vyhledávací činnost), vede k odlišnému pojetí účastenství, které vychází i z typicky dvoustranného charakteru daňové povinnosti – tj. vztahu mezi daňovým subjektem, jehož právní postavení nositele daňové povinnosti vzniká na základě hmotněprávní úpravy, a státem reprezentovaným příslušným správcem daně, který tak vystupuje nejen jako orgán veřejné moci, ale zároveň i jako věřitel (eventuálně dlužník). Ostatní subjekty (třetí osoby), které se správy daní zúčastňují, pak z povahy věci mají jiné postavení než daňové subjekty a nelze o nich hovořit jako o typických účastnících řízení, jako je tomu např. ve správním řádu. Zásadní je pak již zmiňovaná existence břemene tvrzení a důkazního břemene, které stíhá daňový subjekt. Nutno je také podtrhnout, že daňové řízení je složeno z několika dílčích řízení, a končí uplynutím doby, nikoliv vydáním rozhodnutí, resp. jeho právní mocí, tak jak je tomu typicky ve správním řízení (např. vydání povolení ke stavbě apod.). Zejména uvedené důvody vedly mimo jiné zákonodárce právě k tomu, že v § 262 daňového řádu stanovil, že při správě daní se správní řád nepoužije.

Na specifickou povahu daňového řízení poukázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, publikovaném pod č. 1906/2009 Sb. NSS., v němž se mimo jiné uvádí: *„Daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností a je tak povinen již v daňovém řízení navrhnout ke prokázání svých tvrzení důkazy. Koncepce daňového řádu je přitom založena na součinnosti daňového subjektu, který musí být správcem daně vyzván, aby se vyjádřil ke jeho pochybnostem, zejména mu musí být umožněno navrhnout příslušné důkazy. Důkazní prostředky může daňový subjekt uvést i v odvolání a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto. Závěry správce daně učiněné v daňovém řízení proto musejí nutně vycházet z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno v průběhu daňového řízení unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže již rozhodnutí finančního orgánu z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhnout provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Řízení před soudem totiž nemůže a ani nemá nabrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zbojít až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, která je založena na přezkumu správních rozhodnutí. Neprovedení důkazu soudem na základě úvahy učiněné podle § 52 odst. 1 s. ř. s. proto může být odůvodněno též tím, že jej mohl a měl navrhnout žalobce již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně ke prokázání skutečností, o kterých byl daňový subjekt ze strany finančních orgánů dostatečně informován.“*

Z uvedených důvodů je nepřipadná argumentace judikaturou, na kterou stěžovatel v souvislosti s uplatněním zásady plné jurisdikce a povinnosti soudu zjišťovat skutkový stav věci

pokračování

poukazuje, aniž by rozlišoval, na základě jakého procesního předpisu bylo v té které věci napadené správní rozhodnutí vydáno.

Odkaz stěžovatele na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 2082/09 není přílehlavý; byť je pravdou, že uvedeným nálezem byl zrušen žalovaným odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 35/2009 – 91; důvodem zrušení však byla prekluze práva daň vyměřit, nikoli však nesprávná interpretace důkazního břemene. Z uvedeného nálezu vyplývá toliko to, že správní orgány jsou ex offio povinny zkoumat otázku prekluze práva, nikterak však z něj nelze dovozovat, že by měl správce daně ex offio zjišťovat a vyhledávat i jiné skutečnosti rozhodné pro správně stanovení daně, zejm. ty, které v rámci důkazního břemene netvrdí a neprokáže sám daňový subjekt. Ústavní soud konstatoval: „*Správní soudy disponují znalostmi o délce a stanovení počátku běhu prekluzivní lhůty, jak je stanoví příslušné zákonné ustanovení a interpretuje judikatura, stejně tak jako o úkonech, které způsobují či nezpůsobují její přerušování, a musí v každé konkrétní věci při zkoumání běhu lhůty pro vyměření daně z těchto znalostí vycházet a aplikovat z úřední povinnosti na danou věc, a nikoli ponechat na účastníku řízení, aby veškeré možné okolnosti, které mohou mít vliv na prekluzi práva pro vyměření či doměření daně, uváděl. Není tedy povinností účastníka řízení tvrdit, že daný úkon byl formální či nikoli, nebo namítat počítání běhu lhůty "3 plus 0" nebo "3 plus 1", k těmto skutečnostem musí přiblížit správní soud z úřední povinnosti, neboť jen po zvážení takových okolností může dospět k závěru o případné prekluzi práva na vyměření či doměření daně. Tím spíše je pak nutno výslovně závěry ohledně takových okolností majících ve svých důsledcích vliv na běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně uvést v odůvodnění rozhodnutí správního soudu v případě, kdy jsou takové námitky účastníkem řízení podány, a je nutné konstatovat, jak se s nimi soud vypořádal. Nelze tedy akceptovat závěr soudu o neuplynutí prekluzivní lhůty, pokud byly soudem takové účastníkem řízení uvedené námitky opomenuty, a k závěru o prekluzi soud dospěl bez toho, že by k nim přiblížnul.*“

Krajský soud poukázal na to, že argumentace stěžovatele se v průběhu daňového řízení a následně v žalobě lišila. Spornou otázkou je, zda, a jak takovou skutečnost má soud reflektovat. Stěžovatel v odvolání namítal, že k nákladům roku 2009 se vztahují výnosy z prodeje zboží, které stěžovatel zdanil v roce 2008, zatímco náklady na toto zboží uplatnil až v roce 2009; správce daně je s ohledem na nutnost zachování časové souvislosti uplatněných nákladů (dle stěžovatele neoprávněně) vyloučil. V žalobě stěžovatel naopak tvrdí, že výnosy náleží do roku 2009; namítá tedy, že nepochybil v tom, že uplatnil náklady v roce 2009 (správce daně je tedy neoprávněně vyloučil), ale v tom, že zdanil příjmy, k nimž se tyto náklady vztahují, již v roce 2008.

Stěžovatel nesouhlasí s postupem krajského soudu, který se otázkou časové a věcné souvislosti odmítl zabývat s odkazem na neuplatnění takové námitky v daňovém řízení a dovolává se usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 – 62. V něm se uvádí: „*Žalobce zajiště nemůže účinně zpochybnovat zákonnost postupu žalovaného správního orgánu a vytýkat mu jako procesní vadu, že se nevypořádal se skutečnostmi či právními námitkami, které ve správním řízení neuvedl nebo které uplatnil opožděně, může však bez omezení namítat nesprávné právní posouzení věci, k němuž žalovaný svým postupem dospěl.*“ Stěžovatel však z uvedeného usnesení vytrhává pouze část a dovozuje s odkazem na neexistenci koncentrace řízení, že v žalobě lze vždy namítat i to, co nenamítal v odvolání, aniž by bral v potaz vyslovený právní závěr ve všech souvislostech.

Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že otázka posouzení časového rozlišení a účtování je otázkou právního posouzení, a nikoli otázkou skutkovou; v takovém případě by na jeho případ dopadaly závěry uvedeného usnesení. Stěžovatel však v žalobě poprvé tvrdí, že k prodeji zboží došlo v roce 2009; tvrzení o tom, kdy zboží bylo prodáno, je však tvrzení skutkové, nikoli právní.

Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí uvádí, že stěžovatel neprokázal jednoznačně, že náklady na prodané zboží jsou náklady daňově uznatelné ve zdaňovacím období roku 2009 s tím, že bylo na stěžovateli, jaké důkazní prostředky předloží; to však neučinil. Celé daňové řízení bylo tedy vedeno ohledně prokázání podmínek pro uplatnění výdajů ve zdaňovacím období 2009; v tomto směru nesl stěžovatel důkazní břemeno a k této skutkové otázce vedl správce daně dokazování. Stěžovatel žádné příjmy z prodeje zboží v roce 2009 netvrdil, nevykázal ani neuvedl v daňovém přiznání; ohledně této skutkové otázky tak nebylo žádné dokazování vedeno.

Daňová povinnost má svůj rozměr časový ohraničený lhůtami, proto jakékoli vybočení z takto ohraničeného prostoru, tedy zjišťování skutečností mimo něj se nacházejících, je nutno považovat za nezákonné. Účelem zavedení prekluzivních lhůt je nastolit stav, kdy po uplynutí těchto lhůt zanikají jak povinnosti, tak i práva daňových subjektů. Je tomu tak proto, aby po uplynutí zákonem stanovené lhůty nebyla narušena právní jistota účastníků daňového řízení, že pravomocně stanovená výše daňové povinnosti již nemůže být změněna. V tomto smyslu se vyslovil Ústavní soud např. již v nálezu ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 8/98, v němž dovodil, že „*rozhodnutí, kterým je de facto zasahováno do majetkové sféry daňových subjektů, nemůže být vydáno v časově libovolném horizontu, nýbrž pouze v rámci zákonem stanovených lhůt. Opačný výklad by byl zásahem do práva daňových subjektů vlastnit majetek, které je chráněno ustanovením čl. 11 Listiny základních práv a svobod.*“ Jakkoli uvedená judikatura Ústavního soudu slouží k ochraně soukromých osob (daňových subjektů), principy z ní vyplývající, jež se týkají právních důsledků plynutí času, lze vztáhnout i na situace, kdy plynutí času „přináší“ prospěch správci daně. Zákonné lhůty, v nichž může daňový subjekt uplatnit určité právo a po jejichž uplynutí tuto možnost ztrácí, slouží k nastolení právní jistoty, která sama o sobě je jednou z hodnot (dokonce hodnotou ústavního charakteru), které má právní řád chránit. Pokud tedy zákonodárce stanoví v daňovém právu určité lhůty, po jejichž uplynutí zanikne určitý nárok daňového subjektu či jeho možnost se něčeho domáhat, je to nepochybně ústavně přípustné.

Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že pokud skutečně náleží veškeré výdaje do roku 2008, skutečnost, že stěžovatel pochybil v jejich účtování již nelze vzhledem k prekluzi tohoto zdaňovacího období nikterak napravit, a to ani jejich dodatečným uplatněním v následujícím roce. Z uvedeného důvodu nemohl ani správce daně jakkoli uvedené zdaňovací období reflektovat. Jinými slovy, byť by v důsledku pochybení stěžovatele došlo k nesprávnému stanovení daně za zdaňovací období roku 2008, nelze již takový stav zvrátit, neboť prekluze práva „přebíjí“ správnost stanovení daně. Pokud by však náležely příjmy skutečně do roku 2009, je třeba k nim přiřadit náklady, které stěžovatel uplatnil, a to postupem, který daňový řád presumuje (§ 141, resp. § 143 odst. 3 daňového řádu). Skutečnost, že vlastním pochybením sporné příjmy, resp. jejich část, stěžovatel zdanil již i v roce 2008, je přitom zcela bez významu, neboť s přihlédnutím k uvedenému níže, nelze již v prekludovaném období vyměřenou daň zvrátit.

Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 21. 1. 2011, č. j. 5 Afs 101/2009 - 65, konstatoval: „*Skutečnost, že stěžovatel na základě vlastního chybného postupu, z něhož následně vycházel správce daně při konkludentním vyměření daně podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní, odvedl za rok 2001 vyšší daň, než kolik mu ukládá zákon, samozřejmě není bez významu. Nápravy však bylo možné dosáhnout pouze prostřednictvím zákonem stanoveného postupu, kterým bylo v daném případě podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2001 na nižší daňovou povinnost, ovšem za podmínek a ve lhůtách stanovených v § 41 zákona o správě daní. Podání dodatečného daňového přiznání bylo totiž tímto zákonem z důvodu právní jistoty limitováno propadnými lhůtami, a to jednak lhůtou subjektivní podle § 41 odst. 1 zákona*

pokračování

o správě daní, jednak lhůtou objektivní, u níž § 41 odst. 4 zákona o správě daní odkazoval na prekluzivní lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní.“

K důsledkům uplynutí času se vyjádřil Nejvyšší správní soud rovněž v nedávném rozsudku ze dne 22. 9. 2016, č. j. 2 Afs 58/2015 – 78, (byť ve skutkově odlišné věci - zdanění rezervy), v němž konstatoval: „Ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů na rozdíl od účetních předpisů neumožňuje odchýlit se od zásady věcné a časové souvislosti, a to ani v případě, že je, at' již v souladu či v rozporu s účetními předpisy, o určité skutečnosti účtováno do jiného období, než se kterým tato skutečnost věcně a časově souvisí (...). Žádné ustanovení zákona o daních z příjmů přitom neumožňuje zdanit výnos jen proto, že tento nebyl zdaněn v období, s nímž věcně a časově souvisí, avšak ke zdanění již nemůže dojít proto, že k tomuto období uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně. Plynutí času tak podle stěžovatelky nelze kompenzovat tím, že v rozporu se základními principy bude vyměřena vyšší daň v pozdějším období (...). Citované ustanovení však ani nečiní z „objevené“ nezákonně nerozpuštěné rezervy příjem zdanitelný v roce 2008, kdy byla chyba stěžovatelkou zjištěna a řešena podáním dodatečného daňového přiznání. Z důvodu uvedeného ustanovení i jeho smyslu a účelu plyne, že zaúčtovat částky související s rozpouštěním rezerv bylo třeba pro to účetní (a z toho odvozené zdaňovací) období, v němž nastaly skutečnosti, které podle zákona měly vést k určitému naložení s rezervou. Pokud tak opomenutím účetní jednotky nebylo učiněno v příslušném účetním období, mělo to být napraveno, ovšem tak, že zpětně měly být opraveny účetní záznamy tohoto účetního období a sekundárně případně opraveny účetní záznamy účetních období navazujících, pokud by se chyba projevovала i v nich. ..(...) Neučinila-li tak stěžovatelka, měla svou chybu napravit podáním dodatečného daňového přiznání v době, kdy tak ještě mohla učinit, případně měl chybu zjistit a důsledky z ní vyvodit správce daně. Nestalo-li se tak v období, v němž bylo možno vyšší daň dodatečně přiznat či doměřit, nastala-li tedy prekluze práva daň doměřit, nelze po uplynutí prekluzivních lhůt již věc napravit a pochybení stěžovatelky již nemůže vést k jejímu dodanění. Jinak řečeno, skutečnost, že stěžovatelka chybu učiněnou v roce 1993 objevila v roce 2008, nemůže vést k tomu, že samotné objevení chyby „posune“ celou daňovou povinnost vážící se k chybě bez ohledu na prekluzivní lhůty až do roku 2008. Ad absurdum by takový postup mohl vést k dodanění chyby třeba po 20, 30 či 50 letech, tedy k jakési perpetuaci daňové povinnosti a vyprázdnění smyslu a účelu prekluzivních lhůt pro vyměření daně. Navíc by takovýto výklad umožňoval za pomoci vhodného načasování „objevení“ schválně učiněné „chyby“ posouvat určité části daňových povinností mezi zdaňovacími obdobími a například využívat změn sazeb daně, k nimž v mezidobí došlo.“ Obdobně je nutno optikou výše uvedeného nazírat i na případ, jedná-li se o (ne)uplatněný výdaj.

Nejvyšší správní soud považuje za nutné odkázat rovněž na § 114 daňového řádu, který vymezuje rozsah přezkoumné činnosti odvolacího orgánu takto:

- 1) Odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání.
- 2) Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
- 3) Vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.

Jak už bylo uvedeno výše, právní ochrana poskytovaná správními soudy je ochranou originální a není pokračováním správního řízení. Pokud je tedy odvolací orgán povinen zabývat se podaným odvoláním v zásadě jen v rozsahu uplatněných námitek, nemůže zajisté stěžovatel účinně namítat jako procesní vadu, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně nebylo přezkoumáno v celém jeho možném rozsahu, resp. že nebyla přezkoumána komplexně správnost jeho daňové povinnosti za rok 2009, a to z důvodů, které v průběhu daňové kontroly ani nepředestřel, ale ani je sám odvolací orgán nemohl zjistit, resp. nevyšly najevo.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že náprava daňového přiznání, v němž daňový subjekt nesprávně uvedl daň, byla, resp. je možná pouze v rámci řízení o daňové povinnosti za zdaňovací období, v němž byla daň nesprávně vypočítána (předmět daně byl nesprávně zdaněn). Pochybení daňového subjektu není možné napravit podáním dodatečného daňového přiznání za některé z jiných (následujících či předchozích) zdaňovacích období.

Nutno podotknout, že stěžovatel je ve svých tvrzeních nekonzistentní; jakkoli v průběhu daňového řízení tvrdil, že se jedná o příjem roku 2008, poté kdy zjistil, že výdaje v roce 2009 nebyly uznány, a nelze je již prostřednictvím dodatečného daňového přiznání uplatnit v roce 2008 (sám uvedl, že dodatečné daňové přiznání za rok 2008 již nelze podat, neboť je toto období prekludováno), přistoupil k odlišné strategii. Nyní tvrdí, že se jedná o příjem roku 2009, nicméně jak vyplývá z vyjádření žalovaného, dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 stěžovatel zřejmě nepodal. Nestihl-li (či nestihne) stěžovatel z jakéhokoliv důvodu dodatečné daňové přiznání za tímto účelem včas podat, musí nést sám následky své vlastní nedbalosti.

Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitky stěžovatele důvodné, proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevyňaložil, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 15. prosince 2016

JUD. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu