

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci **žalobce R., spol. s r. o.**, zastoupeného Mgr. Iljou Spurným, advokátem se sídlem Tovéř 144, 783 16 Dolany, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2002, č. j. 5097/99/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 12. 2004, č. j. 30 Ca 413/2002–57,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 12. 2004, č. j. 30 Ca 413/2002–57, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 11. 2002 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Prostějově (dále též „správce daně“) ze dne 26. 4. 1999, č. j. 46045/99/325912/1515, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 1998 ve výši nadměrného odpočtu 142 515 Kč. Žalovaný o odvolání rozhodoval znovu poté, kdy jeho předchozí zamítavé rozhodnutí ze dne 7. 12. 1999, č. j. 5097/ FŘ/130, bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 24. 4. 2002, č. j. 30 Ca 53/2000-31, z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Nové rozhodnutí žalovaný zdůvodnil tím, že v průběhu vytýkacího řízení žalobce neprokázal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v souvislosti s přijatým plněním, spočívajícím ve zhotovení marketingového projektu v oblasti odbytu melasy a hnojiv v ČR, a to z toho důvodu, že neprokázal, že přijaté zdanitelné plnění použil k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění.

I toto nové rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2002 žalobce napadl žalobou a domáhal se jeho zrušení. Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 15. 12. 2004 žalobu zamítl. S odkazem na judikaturu Ústavního soudu poukázal na důkazní břemeno daňového subjektu v daňovém řízení, žalobce neprokázal, že předmětné přijaté zdanitelné plnění použil k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, jím předložené doklady neprokázaly souvislost mezi nárokovaným odpočtem a obratem žalobce a závěr o neunesení důkazního břemene žalovaný v rozhodnutí přezkoumatelně odůvodnil a soud jej shledal správným. Ztotožnil se se žalovaným, že kupní smlouva o nákupu melasových výpalků neprokázala efekt studie, neboť ta byla zaměřena na zvýšení odbytu, dovodit zvýšení obratu žalobce nelze ani ze smlouvy o skladování a rovněž z pozvánky na seminář pořádaný před uskutečněním zdanitelného plnění nelze usuzovat na přínos studie.

Z § 31 odst. 1 ve spojení s § 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), soud dovodil, že je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků, základem jeho uvažování by mělo být dodržení pravidel logického myšlení a principu dostatečných důvodů. S odkazem na judikaturu Ústavního soudu poukázal na to, že hodnocení důkazů je věcí volné úvahy správce daně, je na něm posoudit, zda má být nějaká skutečnost považována za prokázanou a v rámci této úvahy posuzuje, zda provedené důkazy jsou dostačující, nebo zda je nutné je doplnit. Předmětem hodnocení je jednak každý důkazní prostředek samostatně, co do jeho věrohodnosti, pravosti, průkaznosti a jednak veškeré důkazní prostředky ve vzájemných souvislostech. Povinností daňového subjektu je daň přiznat (břemeno tvrzení), ale také své tvrzení doložit (břemeno důkazní). V případě, že správce daně vyjádří pochybnosti o správnosti, pravdivosti nebo průkaznosti vyzve daňový subjekt, aby neúplné údaje doplnil. Neprokáže-li uvedené skutečnosti, tedy neunese-li důkazní břemeno, je správce daně ze zákona oprávněn stanovit daň.

Neshledal důvodnou ani námitku poukazující na to, že správce daně znemožnil účast žalobce při ústním jednání s Ing. L. P. a klást tomuto svědku otázky. Soud sice dospěl k závěru, že tím žalobce byl zkrácen na svých právech, nejde však o vadu způsobilou mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný o výslech tohoto svědka své rozhodnutí neopírá.Výslech K. N., Ing. L. P. ani Ing. D. žalobce v době rozhodování o odvolání nenavrhoval, proto i když některé z výslechů dožádaný správce daně provedl, k těmto důkazům žalovaný nepřihlížel (za důkazy je neosvědčil), neměl ani povinnost v odůvodnění svého rozhodnutí se k těmto výslechům vyjadřovat.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek Krajského soudu včasnou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Za nesprávně posouzenou právní otázku označil, že krajský soud nepřihlédl k tomu, že rozhodnutí správce daně bylo v důsledku absence uvedení konkrétních ustanovení zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „daňový zákon“) a konkrétních ustanovení daňového řádu, podle nichž bylo rozhodováno, ve smyslu § 32 odst. 7 daňového řádu neplatným a v důsledku toho i nicotným, žalovaný byl povinen k tomu přihlédnout a nesměl ho potvrdit tím, že odvolání zamítne.

Za vady správního řízení, pro které měl soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit (§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.), považuje stěžovatel porušení svých práv v daňovém řízení v souvislosti s výslechem Ing. L. P. Neztotožnil se s názorem soudu, že tato vada nemohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí protože o výslech tohoto svědka žalovaný

své rozhodnutí neopírá, ani s názorem soudu vysloveným k výpovědím K. N., Ing. L. P. a Ing. D. Rozhodnutí žalovaného sice na hodnocení těchto výpovědí založeno není, jsou však součástí spisu a žalovaný byl povinen k nim přihlížet, nebo porušil zákon tím, že k nim ve skutečnosti přihlížel, v rozhodnutí se však s těmito důkazními prostředky nevypořádal a jeho rozhodnutí tak bylo nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a k této vadě měl soud přihlédnout.

Žalovaný rovněž porušil § 2 odst. 3 daňového řádu, neboť je povinen přihlížet ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. V řízení před správcem daně vyšlo najevo z výpovědi RNDr. M. H., Ing. L. P. a K. N., že již v průběhu zpracování studie žalobce a K. N. konzultovali obsah a zaměření této studie a její výstupy žalobce uváděl do života před jejím dokončením a předáním. Na základě toho se pak před předáním studie konal seminář k aplikaci organominerálního hnojiva BETA-LIQ, což bylo jednoznačně a srozumitelně vysvětleno a prokázáno.

Žalovaný se podle stěžovatele dopustil nelogického či neobjektivního hodnocení některých důkazů. Stěžovatel porovnal argumentaci obou rozhodnutí žalovaného o jeho odvolání, kdy žalovaný pouze změnil postoj k uznání předmětné faktury jako daňového dokladu, setrval však na tom, že stěžovatel neprokázal přínos marketingové studie k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění a argumentaci postavil na datu konání semináře a na ze souvislosti vytržených pasáží této studie. Správce daně neprokázal ani jiným způsobem nedoložil, že jeho pracovníci jsou odborníky na danou problematiku, způsobilými posoudit přínos studie pro stěžovatele a tvrdí, že správce daně tak překročil meze zákonem povoleného správního uvážení, čímž porušil zákon při zjišťování skutkového stavu, ze kterého správní orgán při rozhodování vycházel. Z práva na spravedlivý proces vyplývá, že pokud správce daně či žalovaný hodlá vytýkat daňovému subjektu, že marketingová studie nemůže být či nebyla využita k dosažení obratu za zdanitelná plnění, musí nejdříve odborně a kvalifikované prokázat žalobci, že studie jako taková nemá uvedený přínos; žádný kvalifikovaný důkaz, který by vyvrátil nebo zpochybnil hodnotu studie, však žalovaný neprovedl. Žalovaný tím porušil i právo žalobce na podnikání, na smluvní volnost a volnost cenového ujednání, k tomu však soud prvního stupně rovněž nepřihlédl.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti především uvedl, že rozhodnutí správce daně nebylo nicotným, k platnosti rozhodnutí postačuje, že v něž byl uveden jak daňový zákon tak i daňový řád. Za důvodné ani nepokládá výhrady k hodnocení krajského soudu o neumožnění účasti stěžovatele na výslechu svědka Ing. P.; pokud správce daně z vlastní iniciativy a bez návrhu žalobce provedl výslech N., Ing. P. a Ing. D. a tyto neosvědčil jako důkaz, pak neměl povinnost se k nim vyjadřovat v napadeném rozhodnutí. K námitce k nedostatečné odbornosti zaměstnanců správce daně žalovaný uvedl, že rozhodnutí se o studii stručně zmiňuje, nezabývalo se však hodnocením její odborné kvality a ani z uvedeného nevyvozuje žádné závěry, na stěžovateli bylo logicky správci daně odůvodnit použití marketingové studie k dosažení obratu za jeho zdanitelná plnění. Není důvodná ani výtka k tvrzenému porušení zásady zákonnosti, porušení práv stěžovatele na spravedlivý proces.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu a z důvodů uvedených v kasační stížnosti; důvody, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, neshledal (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Především je třeba poukázat na to, že řízení ve správním soudnictví je plně ovládáno zásadou dispoziční. Je na žalobci, zda proti rozhodnutí správního orgánu jímž se zakládají, mění ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, bude brojit žalobou u soudu či nikoliv; je na něm aby v případě, kdy se bude domáhat ochrany svých práv žalobou u soudu, v této žalobě jasně vymezil, které výroky správního rozhodnutí napadá, a v žalobních bodech pak specifikoval, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 s. ř. s). Správní soudnictví je ovládáno i zásadou koncentrační. Žalobu je třeba podat v zákonem stanovené lhůtě (§ 72 s. ř. s.) a pouze v této lhůtě může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body (§ 71 odst. 2 s. ř. s.); zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout (§ 72 odst. 4 s. ř. s.). Soud při přezkoumání správního rozhodnutí je vázán rozsahem napadení, jak je žalobce ve své žalobě vymezí a (nejde-li o rozhodnutí nicotné, kdy je oprávněn nicotnost deklarovat i bez návrhu) přezkoumá jen ty výroky rozhodnutí, které byly žalobou napadeny, a jen v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Ne jinak tomu bylo i podle právní úpravy účinné v době, kdy předmětná žaloba byla podána [§ 250 odst. 1 ve spojení s § 250 odst. 2 o. s. ř. ve znění účinném do 31. 12. 2002].

Kasační řízení je řízení o mimořádném opravném prostředku, v němž kasační soud z důvodů uvedených v § 103 s. ř. s. přezkoumává zákonnost rozhodnutí krajských soudů ve správním soudnictví. Z podstaty tohoto řízení plyne, že v něm lze podrobit přezkumu jen ty právní názory na aplikaci hmotného práva, které krajský soud v napadeném rozhodnutí zaujal k přezkoumávanému správnímu rozhodnutí nebo jeho úsudek o aplikaci procesního práva správním orgánem v intencích žalobních bodů, popřípadě podrobit přezkumu samotný postup soudu v soudním řízení, v němž bylo správní rozhodnutí přezkoumáváno, má-li stěžovatel za to, že toto řízení bylo vadné.

Do kasačního řízení tak není připuštěno vnášet nová tvrzení o existenci dalších důvodů, pro které mělo být napadené správní rozhodnutí soudem zrušeno, pokud je žalobce neuplatnil již v žalobě, ač tak mohl učinit; takové nové důvody jsou v kasační řízení nepřípustné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.) a kasační soud k nim nepřihlíží. Tak je třeba nahlížet na nově v kasační stížnosti tvrzenou vadu správního řízení, která měla spočívat v překročení oprávnění správního posouzení z důvodu neprokázané odbornosti zaměstnanců správce daně a stejně tak i na tvrzení, že žalovaný porušil práva žalobce na podnikání, smluvní volnost a volnost v cenovém ujednání.

Nahlížet stejnou optikou však nelze na kasační námitku, v níž stěžovatel namítá nicotnost rozhodnutí správce daně a v důsledku toho i vadné rozhodnutí žalovaného. K nicotnosti totiž soud přihlíží z úřední povinnosti a je-li napadené rozhodnutí nicotným, je povinen vyslovit nicotnost i tehdy, pokud žalobcem nebyla namítána (§ 76 odst. 2 s. ř. s.). Jestliže by tak soud nepostupoval, zatížil by své rozhodnutí vadou, která mohla mít vliv na zákonnost jeho vlastního rozhodnutí; pokud však sama žaloba námitku nicotnosti neobsahovala a ani soud z vlastní iniciativy správní rozhodnutí nicotným neshledal, neměl důvod zabývat se úvahami o nicotnosti ve svém rozhodnutí.

Nicotnost rozhodnutí správního orgánu je podle § 109 odst. 3 s. ř. s. jedním z důvodů, k nimž je povinen Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti přihlížet i tehdy, pokud v kasační stížnosti nebyl uplatněn. Proto ač námitku nicotnosti prvně stěžovatel uplatnil až v kasační stížnosti nelze na tento nově uplatněný kasační důvod

pohlížet jako na důvod nepřípustný, neboť tuto otázku musí kasační soud zkoumat z úřední povinnosti.

Námitka není důvodná.

Jak již Nejvyšší správní soud judikoval ve věci uveřejněné pod sp. zn. 212/2004 Sb. NSS, a na této argumentaci setrvává i v této projednávané věci, při interpretaci § 32 odst. 7 daňového řádu je nutno vycházet z právního názoru Ústavního soudu, obsaženého v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 8/98, č. 300/1998 Sb. (jímž zamítl návrh na zrušení cit. ustanovení), v němž Ústavní soud především uvedl, že *smyslem § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. je umožnit vydání osvědčení o neplatnosti takových rozhodnutí, která postrádají některou ze zákonem stanovených podstatných (základních) náležitostí, takže je nelze za rozhodnutí vůbec považovat. Na takové rozhodnutí se proto právem hledí, jako by bylo neplatné od samého počátku, a osvědčení o jeho neplatnosti tedy nemá konstitutivní, nýbrž toliko deklaratorní účinky. Osvědčením neplatnosti rozhodnutí se proto neodstraňují jeho nedostatky, nýbrž se pouze prohlašuje jeho neplatnost, a vytváří se tím podmínky pro vydání rozhodnutí nového. Přitom důvody, pro které je možno vyslovit neplatnost rozhodnutí, nelze stanovit svévolně, nýbrž pouze v případech taxativně vymezených v § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. Rozhodnutí vydané v daňovém řízení, v němž absentuje některá ze zákonem výslovně stanovených esenciálních náležitostí, nelze vůbec považovat za rozhodnutí, nýbrž za paakt a ověřování neplatnosti takového rozhodnutí proto není odstraňováním jeho věcných nedostatků, neboť u paaktů se na ně hledí jako na neexistující od samého počátku a v téže věci je nutno vydat rozhodnutí nové.*

Nejvyšší správní soud dále vycházel z konstantní judikatury obecných soudů, podle níž nulitní právní akt (nicotný, non negotium) ve skutečnosti neexistuje, neboť tu není nic, co by bylo způsobilé s účinky právní moci dotknout právní sféru fyzické nebo právnické osoby (viz např. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 3. 1997, sp. zn. 7 A 155/94, in: *Soudní judikatura ve věcech správních*, č. 2/1998, str. 56 a násl.; rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 10. 3. 1995, sp. zn. 6 A 28/94, in: M. Mazanec, *Soudní judikatura ve věcech správních*, Linde, 1999, str. 351 a násl.). Toto stanovisko judikatury odpovídá rovněž stanovisku doktríny správního práva (viz např. D. Hendrych a kol., *Správní právo - obecná část,* 4. vyd., C. H. Beck, 2001, str. 94 a násl.; P. Průcha, *Správní právo - obecná část,* Brno, 2003, str. 188 a násl.; z cizojazyčných např. H. Mauer, *Allgemeines Verwaltungsrecht,* 10. vyd., C. H. Beck, 1995, str. 247 a násl.).

Na základě shora citovaného nálezu Ústavního soudu i s přihlédnutím k citované konstantní soudní judikatuře a doktrinálnímu stanovisku je možno uvést, že za paakt ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. je třeba považovat takové daňové rozhodnutí, které - kumulativně - postrádá některou ze zákonem taxativně stanovených zákonných náležitostí (formální aspekt) a zároveň se musí jednat o náležitost základní (materiální aspekt). Je tedy zřejmé, že absence zákonné formy správního aktu může vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, že budou tento správní akt respektovat.

Předmětný platební výměr obsahuje ve své výrokové části výslovný odkaz na ustanovení 46 daňového řádu a dále na daňový zákon. Je jistě plně legitimní požadavek, že každé rozhodnutí vrchnostenského orgánu, kterým nepochybně je i rozhodnutí finančního orgánu, musí být jasné, srozumitelné a přezkoumatelné a účastníkům právních

vztahů, které toto rozhodnutí upravuje, musí být zřejmé, z jakých důvodů bylo dané rozhodnutí vydáno. Jedině tak jsou totiž respektovány ústavně zaručené principy limitace státní moci zákonem a minimalizace zásahů státní moci do privátní sféry fyzických a právnických osob. Naplnění zmíněných požadavků jasnosti, srozumitelnosti a přezkoumatelnosti finančních rozhodnutí zpravidla vyžaduje, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto, jak výslovně stanoví např. správní řád (§ 68 odst. 2), a to přestože tato povinnost z ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb. výslovně nevyplývá.

V souzené věci sice není uvedeno konkrétní ustanovení hmotného práva, podle kterého bylo rozhodováno, nicméně citované ustanovení daňového řádu uvedení konkrétního ustanovení výslovně ani nepožaduje, neboť stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Ústavní soud v nálezu ve věci sp. zn. II. ÚS 157/97 vyložil pojem „právní předpis“ užitý v ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu a uvedl, že *„Absence takového konkrétního (hmotněprávního) ustanovení ve výroku rozhodnutí je nepochybně vadou rozhodnutí, intenzita této vady však nedosahuje stupně, který zákonodárce spojuje s nicotností, s neexistencí aktu. Coby vada vykazující nižší intenzitu může být v důsledku toho odstraněna postupem podle § 50 odst. 3 téhož zákona v odvolacím řízení, resp. v řízení o žalobě ve správním soudnictví.“*

Pokud stěžovatel argumentuje konkrétními nálezy Ústavního soudu, je třeba poukázat na to, že požadavky, které k formálním náležitostem daňového rozhodnutí Ústavní soud vyslovil v citovaných rozhodnutích sp. zn. II. ÚS 31/1999, IV. ÚS 624/2002, IV. ÚS 772/02 rozhodnutí správce daně splňuje; ve výroku rozhodnutí správce daně je uveden hmotněprávní předpis (daňový zákon) i procesní předpis (daňový řád), který správce daně aplikoval, v rozhodnutí je uvedeno, za jaké období je daň vyměřena a je jím zcela konkrétně, jednoznačně a srozumitelně daňová povinnost stanovena. Pokud Ústavní soud ve věci pod sp. zn. IV. ÚS 666/02 vyslovil závěr o neplatnosti dodatečného platebního výměru pro nedostatek základních náležitostí rozhodnutí spočívající v neuvedení ustanovení hmotněprávního předpisu a ustanovení procesního předpisu, dle nichž správce daně postupoval, lze usoudit z konkrétních okolností případu a i ze skutečnosti, že toto rozhodnutí bylo přijato senátem a nikoliv plénem ústavního soudu, že tento závěr není změnou právního názoru na výklad pojmu „právní předpis“ (§ 23 zákona č. 182/1993 Sb.), ale vztahuje se pouze na tento případ, kdy v důsledku možného dvojího výkladu právního předpisu došlo k faktickému dvojímu zdanění téhož příjmu.

Nejvyšší správní soud proto ve shodě se svou dosavadní judikaturou uzavřel, že rozhodnutí správce daně nebylo rozhodnutím nicotným, nicotným nebylo ani rozhodnutí žalovaného, jímž odvolání proti platebnímu výměru správce daně zamítl.

Dalším z kasačních důvodů stěžovatel vytýká vady v důkazním řízení a hodnocení důkazních prostředků. Zpochybňuje jak soud vyložil základní zásady daňového řízení ve vztahu k hodnocení důkazů, zejména pak nesouhlasí s jeho závěrem, že opomenutí informovat žalobce o výslechu Ing. L. P. není vadou, která by způsobovala nezákonnost rozhodnutí, neboť žalovaný své závěry o výslech tohoto svědka neopírá a za situace, kdy žalobce nenavrhl výslech tohoto svědka a ani výslech K. N. a Ing. D., neshledal pochybením, jestliže žalovaný k výpovědím těchto osob, které byly vyslechnuty z iniciativy správce daně, neosvědčil jako důkaz a nevyjádřil se k nim v rozhodnutí.

Dokazování v daňovém řízení (§ 31 odst. 9 daňového řádu) je založeno na jedné straně na principu tvrzení (břemeno tvrzení) daňového subjektu a na straně druhé na principu toto své tvrzení také prokázat (důkazní břemeno). Je to právě daňový subjekt, na němž důkazní břemeno spočívá. Ten je také povinen prokazovat vše, co sám tvrdí.

Podle § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období, má nárok na odpočet daně plátce, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění. Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního předpisu, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem daně. Nárok na odpočet lze uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění.

V tomto ohledu je tedy výlučně na daňovém subjektu, aby prokázal jak přijetí zdanitelného plnění uskutečněné jiným plátcem, tak i jeho použití k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění.

Správce daně má na druhé straně povinnost mu splnění této povinnosti umožnit. Z § 31 odst. 2 daňového řádu je zřejmé, že je to právě správce daně, kdo vede daňové řízení a kdo dokazování provádí, přičemž je povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Není odkázán jen na návrhy účastníků a vyjde-li potřeba provedení dalšího důkazu v řízení najevo, pak je provede. Je tak nepochybně oprávněn vlastní aktivitou vyhledat a provést důkazy k ověření věrohodnosti důkazních prostředků předložených daňovým subjektem, tak i, v zájmu objektivního zjištění výše daňové povinnosti daňového subjektu, provést i důkazy daňovým subjektem nenavržené, jestliže z jiných důkazů v řízení provedených vyplynula potřeba jejich provedení. Takové důkazy je však povinen provést při šetření zákonných práv daňového subjektu a zákonem stanoveným způsobem.

Důkazní prostředky do řízení vnesené pak ve shodě se základními zásadami daňového řízení (§ 2 odst. 3 daňového řádu) hodnotí správce daně podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Zásadně tak musí k provedeným důkazním prostředkům přihlížet v jejich celistvosti a úplnosti a ve spojení s ostatními důkazy pak jejich hodnocením určit, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda je lze ke správnému stanovení daňové povinnosti použít.

Z uvedené právní úpravy je tak zřejmé, že hodnocení důkazů podle vlastního správního uvážení je myšlenkovou úvahou, při které usuzující přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, přičemž se opírá o logické, systematické, historické, pravděpodobnostní, věrohodnostní atp. úsudky, které uvede v odůvodnění svého rozhodnutí.

V souzené věci žalobce v daňovém přiznání tvrdil, že má v předmětném zdaňovacím období nárok na odpočet daně z přidané hodnoty dle přijatého dokladu - faktury č. 981119/1 vystavené dne 19. 11. 1998 dodavatelem K. N. za zhotovení marketingového projektu v oblasti odbytu melasy a hnojiv v ČR v celkové částce 2 440 000 Kč.

V rámci vytýkacího řízení podal jednatel stěžovatele vysvětlení k otázkám správce daně týkajícím se faktury č. 981119/1 za provedení marketingové studie, dotazy se týkaly kontaktů stěžovatele se zhotovitelem studie, účelu jejího vyhotovení, způsobu hrazení faktury, jejího využití a dopadů studie na obrat stěžovatele. Poté správce daně výzvou dle § 31 odst. 9 vyzval stěžovatele k doložení řady konkrétně specifikovaných skutečností týkajících se jak samotného placení, tak i zhotovení studie zhotovitelem a doložení použití studie na dosažení obratu stěžovatele. Stěžovatel se vyjádřil jak ke způsobu placení (doložil fakturu, výběr částky ze svého účtu, doklady o zaplacení v hotovosti, tak k využití studie, což doložil smlouvou o nákupu melasových výpalků z L. Ch. a navazující smlouvou o jejich skladování u společnosti S., a dále uskutečněním školení a vyjádřil se (velice úsporně) ke komunikaci mezi stěžovatelem a zhotovitelem a zadání a předávání informací o marketingovém průzkumu a konečně předložil správci daně požadovaný seznam odběratelů. Stěžovatel také doložil jednak existenci smlouvy o zhotovení marketingového průzkumu trhu a dále předložil k nahlédnutí marketingovou studii.

Souběžně s tím prováděl správce daně vlastní šetření, v němž (bez informování stěžovatele) byl jednak dožádaným FÚ Kyjov opakovaně vyslechnut v rámci místního šetření zhotovitel studie K. N., který jednak stvrdil vypracování studie, fakturaci studie stěžovateli, vyjádřil se ke způsobu navázání kontaktů se stěžovatelem, zadání studie, předávání výsledků, ke způsobu placení a předání studie i ke zdrojům, z nichž při vypracování studie čerpal. Rovněž byl (bez informování stěžovatele) opakovaně vyslechnut svědek Ing. P., a to k navázání kontaktu mezi stěžovatelem a zhotovitelem studie, a ke způsobu předání platby a studie, které zprostředkoval. Ve správním spise se nenachází žádný doklad o tom, že by byl také vyslýchán svědek D., ač se žalobní námitka o takové tvrzení opírala. Tyto výslechy jsou zařazeny v neveřejné části spisu, která nebyla zástupci stěžovatele při nahlížení do spisu předložena.

První rozhodnutí žalovaného bylo odůvodněno tím, že na základě hodnocení výslechů Ing. P. a N. byly zpochybněny jak faktura, pokladní doklady tak i samo uskutečnění plnění smlouvy a dále učinil žalovaný i závěr o neprokázání použití studie k dosažení obratu stěžovatele. Poté, kdy krajský soud toto rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost zrušil, důvodem nového zamítavého rozhodnutí je již jen to, že důkazy stěžovatelem předložené neprokázaly, že studii použil k dosažení svého obratu a neunesl tak důkazní břemeno a neprokázal, že přijaté zdanitelné plnění použil k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění. V tomto novém rozhodnutí žalovaný nezpochybnil ani samotný daňový doklad a ani to, že plnění se uskutečnilo, o provedených výsleších se rozhodnutí vůbec nijak nezmiňuje a nijak je nehodnotí. V tom žalovaný pochybil.

Jestliže soud ve správním soudnictví zrušil rozhodnutí o odvolání a věc vrátil odvolacímu správnímu orgánu k dalšímu řízení, právní mocí rozsudku nastal stav, kdy se správní řízení vrátilo do stádia před vydáním rozhodnutí o odvolání. Nastala tak situace, kdy bylo na žalovaném, aby v intencích právního názoru vysloveného soudem ve zrušujícím rozhodnutí, odstranil vadu řízení, která spočívala v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů rozhodnutí. Bylo proto na žalovaném, aby opětovně posoudil důkazní prostředky v řízení soustředěné a usoudil, zda skýtají dostatečnou oporu pro závěr o daňové povinnosti stěžovatele. Při novém hodnocení důkazů přitom nemůže pominout důkazní prostředky v řízení provedené, o něž v předchozím rozhodnutí své závěry opíral, nepochybně jim však ve spojitosti s důkazy jinými může přičítal jinou hodnotu, než jakou jim určil v hodnocení dřívějším a svou hodnotící úvahu pak musí

v novém rozhodnutí zcela jednoznačně uvést. Z § 31 odst. 2 daňového řádu pak zároveň vyplývá povinnost hodnotit provedené důkazy v jejich celistvosti, tedy nemůže z provedeného důkazu podrobit hodnocení jen část, kterou ve spojení s jinými důkazními prostředky osvědčí jako skutečný důkaz o skutkovém stavu, o něž pak opírá užitou právní kvalifikaci, zatímco jinou část provedeného důkazu pomine, aniž by hodnotil, proč tuto část provedeného důkazu považuje za nevěrohodnou popřípadě zjištěnou skutečnost za právně nevýznamnou.

Jestliže proto správce daně v průběhu vytýkacího řízení provedl z vlastní iniciativy výslechy svědků Ing. P. a K. N., v prvém z rozhodnutí pak tyto výslechy osvědčil jako důkazy vyvracející pravdivost daňových dokladů i uskutečnění samotného plnění, pak nepochybně bylo na žalovaném, aby těmto svědeckým výpovědím v novém rozhodnutí přisoudil jinou vypovídací hodnotu ve vztahu k stěžovatelem předloženým daňovým dokladům i ve vztahu k uskutečnění tvrzeného zdanitelného plnění, a své hodnotící úvahy vtělil do odůvodnění rozhodnutí. Bylo však jeho povinností i hodnotit tu část výpovědi K. N., jíž se vyjadřoval k otázce o průběžném konzultování výsledků studie se stěžovatelem a tuto část výpovědi hodnotit v souvislosti s dalšími žalobcem předloženými důkazy (smlouvou o zhotovení marketingového průzkumu trhu, pozvánkou na seminář a prezenční listinou ze semináře) o konání semináře, jehož uskutečněním stěžovatel prokazoval použití studie k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění. To však žalovaný zcela pominul, důkazy o konání semináře pak v rozporu s § 2 odst. 3 daňového řádu hodnotil bez souvislosti s výše uvedenými důkazními prostředky a dospěl pak k závěru, že mezi konáním semináře a využitím marketingové studie nelze shledat žádnou souvislost. Pochybil pak i soud, jestliže tuto vadu v hodnocení důkazů žalovanému nevytkl a naopak se s ním ztotožnil a dospěl k závěru, že z pozvánky na seminář, uskutečněný dva měsíce před uskutečněním zdanitelného plnění, nelze usuzovat na přínos studie a shledal závěr žalovaného u neunesení důkazního břemene žalobcem o tom, že předmětné zdanitelné plnění použil k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, za správný.

Stěžovateli je nepochybně třeba přisvědčit v tom, že prováděl-li správce daně v rámci vytýkacího řízení výslechy vztahující se k daňové povinnosti stěžovatele, bylo jeho povinností stěžovatele o konání výslechů informovat a umožnit mu účast a klást těmto osobám otázky. Tento závěr vyplývá jak z konstantní judikatury Ústavního soudu (např. sp. zn. II ÚS 232/02), tak i judikatury Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 kasační soud konstatoval, že při interpretaci právního předpisu je nutno (a soud je povinen) se odchýlit i od na první pohled jednoznačného textu, a na místo doslovného výkladu zvolit výklad konformní s účelem a smyslem zákona se zřetelem na relevantní právní principy. Jeden z těchto principů je zakotven právě v č. l. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, pokud jde o právo účastníka řízení být přítomen projednávání věci a vyjadřovat se k prováděným důkazům. Daňovému subjektu svědčí právo účasti při provádění důkazů nejen ve fázi provádění daňové kontroly, ale toto právo mu náleží i v jiných fázích daňového řízení, je-li prováděn důkaz výslechem svědků nebo znalců. Daňový subjekt nemůže být na tomto právu zkrácen jen proto, že důkaz výslechem svědka nebo znalce je prováděn v jiné fázi daňového řízení než je daňová kontrola. Daňový orgán je proto povinen jej o provádění takového důkazu uvědomit a umožnit mu účast při jeho provedení a umožnit mu tak podrobit svědka a znalce jím kladeným otázkám.

Jestliže tedy správce daně z vlastní iniciativy prováděl výslechy v rámci vytýkacího řízení, aniž by o nich stěžovatele informoval a umožnil mu účast při těchto výsleších,

pak zatížil správní řízení vadou, neboť tyto důkazní prostředky tak byly získány v rozporu s právními předpisy. Procesní nepoužitelnost těchto svědeckých výpovědí jednoznačně zapříčinil správce daně svým vadným postupem. Jestliže však obsahem těchto vadných výslechů byly i údaje svědčící ve prospěch daňovým subjektem tvrzeného použití studie k dosažení obratu za jeho zdanitelná plnění, pak v intencích § 31 odst. 2 daňového řádu bylo na žalovaném, aby výslechy zopakoval a umožnil stěžovateli účast při těchto výsleších a dal mu tak prostor k uplatnění jeho práva klást těmto svědkům otázky [§ 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu]; takto řádně provedené svědecké výpovědi pak měl hodnotit postupem dle § 2 odst. 3 daňového řádu. Jestliže tak nepostupoval, zatížil své rozhodnutí vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se proto neztotožnil s krajským soudem v tom, že vadné provedení svědeckých výpovědí správcem daně nebylo vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud proto podle § 110 odst. 1 napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 21. června 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu