



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **T. M.**, zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Hradec Králové, Dukelská 15, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 6. 2007, č. j. 29 Ca 45/2007 - 29,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2003, č. j. 7166/2001/FŘ/130. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl stěžovatelovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem ve Zlíně dne 30. 8. 2001, č. j. 174558/01/303912/2629, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 1998 ve výši 356 653 Kč podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“).

Stěžovatel ve své kasační stížnosti namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku prekluze práva na vyměření daně. Podle stěžovatele není rozhodné, že tuto námitku neuplatnil v žalobě, ale až po uplynutí žalobní lhůty – soud měl tuto otázku zkoumat z úřední povinnosti. To plyne z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2005, sp. zn. 3 As 57/2004, publikovaného pod č. 845/2006 Sb. NSS. Přestože v daném případě nejde o správní trestání, musí být principiální řešení shodné. Platí-li v trestním řízení, že není viny bez zákona, platí v daňovém řízení obdobná zásada, že není daně bez zákona. V obou případech jde o základní právní principy vlastní všem demokratickým státům. Jiným přístupem by bylo narušeno stěžovatelovo základní lidské právo, a to právo vlastnické, neboť hmotněprávně neexistuje žádné oprávnění k takovému zásahu. Soudní řád správní jako procesní norma nemůže klást neodůvodněné překážky výkonu hmotných práv stěžovatele, v daném případě jeho veřejných subjektivních práv. Z toho důvodu také soudní řád správní obsahuje ustanovení § 76, podle něhož lze rušit rozhodnutí bez ohledu na to, zda byly vzneseny příslušné žalobní námitky. Pokud by měla platit krajským soudem tvrzená téměř absolutní koncentrace řízení, nemohl by soudní řád správní toto ustanovení vůbec obsahovat. Z těchto důvodů navrhl zrušení rozsudku krajského soudu.

V doplnění kasační stížnosti poukázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 146/99, podle něhož, stanoví-li zákon, že k určité skutečnosti se přihlédne i bez návrhu, stíhá tato povinnost nejen správní orgán, ale i správní soud. Tento názor považuje stěžovatel za plně aplikovatelný i v jeho případě, neboť není rozhodné, že takovou povinnost nestanoví daňový řád výslovně; postačí, že stanoví, že po uplynutí určité lhůty daň vyměřit nelze. Stejně tak rozšířený senát Nejvyšší správní soudu v rozsudku publikovaném pod č. 917/2006 Sb. NSS vyslovil, že daňový orgán musí k prekluzi přihlížet z úřední povinnosti. Z těchto důvodů považuje stěžovatel postup krajského soudu za chybný.

Dále stěžovatel v doplnění kasační stížnosti namítá, že v daňovém řízení po něm správce daně nepřípustně požadoval prokázání skutečností, na nichž se nijak nepodílel a o nichž nemůže mít žádné vědomosti ani důkazy. Stěžovatel se společností VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o., nikdy přímo neobchodoval a nemohlo mu být známo, jaké práce a jakým způsobem prováděla. V takové situaci pro něho bylo přinejmenším obtížné navrhnout konkrétní důkazy. Jeho dodavatelem byla společnost HAŠ, v. o. s., a výpověď jejího společníka ing. H. jednoznačně potvrzuje, jak byly práce prováděny. Skutečnost, že to bylo prostřednictvím jiných osob, nemůže jít k tíži žalobce. Provádění prací prostřednictvím subdodavatelů je zcela legální způsob plnění smluvních povinností.

Označil-li soud výpověď svědka Kursy (poznámka NSS: v podáních ve spise alternativně označován i jako Kurza) za nevěrohodnou, nelze s ním souhlasit. Ten vypověděl, že opravy neprováděl osobně, ale že úkoloval určité pracovníky. Není pravdou, že neuvedl žádné konkrétní údaje; odpovídal na otázky, které mu byly správcem daně položeny. Stěžovatel nebyl o tomto výsledku vůbec vyrozuměn – správce daně ho záměrně označil za „místní šetření“ a teprve následně požádal dožádaného správce daně o provedení jeho výsledku, ovšem k tomu již nedošlo, neboť se jej nepodařilo předvolat. Stěžovatel je tak trestán za nesprávný způsob výsledku pana Kursy v r. 2000. Přesto, že se jedná o protiprávní a nedostatečně provedený důkaz, je z tohoto výsledku zřejmé, že k opravám

forem docházelo. Pan Kursa uvedl, že sporné faktury vystavil a opravy uložil jiným pracovníkům, a dále, že opravené formy vozil prostřednictvím dopravce zpět do Pardubic. To koresponduje s tvrzením stěžovatele, že opravy zajišťovala společnost HAŠ, v. o. s., sídlící u Pardubic a dopravu že zajišťovala společnost KOREX, s. r. o., ze Zlína. Již jenom protiprávnost provedení tohoto výsledku měla být důvodem ke zrušení rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. c) soudního řádu správního.

Krajský soud akceptoval postup správce daně, který vyslechl pouze některé svědky s tím, že bylo na stěžovateli, aby označil skutečnosti, k nimž by měli vypovídat. Zejména se jedná o výpověď svědka V., řidiče, který měl formy dopravovat. Návrh tohoto výsledku svědka provedený na výzvu správce daně musel být jasný i bez bližší konkretizace. Stejně tak nebyl slyšen svědek H. ze společnosti Barum Continental, spol. s r. o., kterého žádal vyslechnout k tvrzené duplicitě oprav. Mezi provedením a odmítnutím svědeckých výpovědí není žádné racionální kritérium.

Stěžovatel se neztotožňuje s tvrzením soudu, že svědecké výpovědi byly prováděny ve prospěch žalobce, který neunesl důkazní břemeno. Naopak dokazování směřovalo jen v jeho neprospěch a také soud konstatuje, že provádění oprav stěžovatelem prokázáno nebylo. Tím je rozsudek krajského soudu vnitřně rozporný.

K tvrzení soudu o neprokázání provádění oprav společností HAŠ, spol. s r. o., namítá stěžovatel, že mu nebylo známo, zda opravy prováděla sama či prostřednictvím subdodavatelů. V daňovém řízení bylo prokázáno právě plnění subdodavateli, a skutečnost, že práce neprovedl dodavatel sám, nemůže mít za následek, že nevznikl nárok na odpočet daně na vstupu. Z výpovědí svědka V., C., H., H. a Zemánka plyne, že opravy se neprováděly jen ve Zbrojovce Jablunka, a. s., ale také ve výrobním areálu ve Slušovicích. Zde stěžovatel poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, o možnosti doložení tvrzených skutečností jakýmikoliv prostředky, vyjma prostředků nezákonných. I za situace, kdy byl dodavatelem prací jiný subjekt, než který byl uveden na fakturách, musí být umožněno daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky. Opačným postupem nebyla respektována práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu. Došlo k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod a v konečném důsledku by mohlo dojít i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny. Zejména z výpovědi svědka V. je zřejmé, že společnost VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o., se na opravách forem skutečně podílela a nejde jen o tvrzení stěžovatele či dalších zainteresovaných osob. Společnost VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o., byla na opravách účastna prostřednictvím svého jednatele pana Kursy.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti především poukazuje na skutečnost, že námitka prekluze nebyla uplatněna v žalobě, a tudíž je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná a poukazuje na řadu soudních rozhodnutí, z nichž plyne, že soud zkoumá žalobu jen v mezích žalobních bodů s výjimkou nepřezkoumatelnosti nebo nicotnosti rozhodnutí. Kasační stížnost navrhuje zamítnout.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že na základě daňové kontroly zaměřené mj. i na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 1998 vydal dne 30. 8. 2001 Finanční úřad ve Zlíně dodatečný platební výměr

č. j. 174558/01/303912/2629, kterým stěžovateli dodatečně vyměřil za uvedené období daň z přidané hodnoty ve výši 356 653 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 1. 2003 zamítl.

Toto rozhodnutí stěžovatel napadl žalobou ze dne 2. 4. 2003, ve které především namítal, že se žalovaný zcela nesprávně zaměřil na zjišťování, zda subdodavatelé uvedení společnostmi HAŠ, v. o. s., a LEVAP, s. r. o., skutečně práce na opravách forem prováděli. Prokazování takových skutečností pak podle této žalobní námítky bylo již nad rámec povinností, které lze rozumně uložit stěžovateli, neboť ten nebyl s těmito dalšími subjekty v žádném kontaktu a nemůže doložit, zda a jakým způsobem byly práce těmito subjekty prováděny. Podle žalobního tvrzení stěžovatele bylo rozhodující, zda společnosti HAŠ, v. o. s., a LEVAP, s. r. o., kterým byly tyto náklady hrazeny, zajistily pro stěžovatele, ať již jakýmkoliv způsobem, opravu forem v jím uváděném rozsahu. Při správném hodnocení důkazů pak měl podle stěžovatele žalovaný dojít k názoru, že výše uvedené společnosti tyto opravy zajišťovaly. Stěžovatel konkrétně napadl posouzení svědeckých výpovědí svědka H., C., H., Zemánka, a to včetně uvedení důvodů, proč podle jeho názoru nebyly správně posouzeny. Stěžovatel ve své žalobě dále uvedl, že navrhl provedení důkazu znaleckým posouzením prováděných oprav, ze kterého by vyplynulo, že práce prováděné ve Zbrojovce Jablunka, a.s., byly pouze částí prací prováděných na formách, zatímco další části oprav musel provádět jiný subjekt. Konstatoval, že navrhl také důkazy k tomu, že společnostmi HAŠ, v. o. s., a LEVAP, s. r. o., byly segmenty dopravovány. Stěžovatel ve své žalobě dále k argumentu žalovaného, uvedeném v rozhodnutí o odvolání a vytýkající stěžovateli nesprávné přiřazení jednotlivých faktur k fakturám pro společnost Barum Continental, spol. s r. o., uvedl, že společnosti HAŠ, v. o. s., a LEVAP, s. r. o., nemohly zjistit, ke kterým formám jednotlivé faktury náležejí. Podle žalobního tvrzení stěžovatele nebylo rozhodné, ke které faktuře byly jednotlivé práce přiřazeny; rozhodné bylo, že práce dalšími subdodavateli, kromě společnosti Zbrojovka Jablunka, a. s., musely být a také byly provedeny. Stěžovatel dále namítl, že porušení zákona spatřuje v porušení § 2 odst. 1, § 2 odst. 3, § 31 odst. 2 a odst. 8 daňového řádu.

Krajský soud tuto žalobu poprvé zamítl rozsudkem ze dne 27. 9. 2005, č. j. 29 Ca 426/2003 – 58. Tento rozsudek však byl zrušen v kasačním řízení rozsudkem zdejšího soudu ze dne 18. 1. 2007, č. j. 2 Afs 82/2006 - 101, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Důvodem tohoto rozhodnutí byla skutečnost, že se krajský soud nedostatečně vypořádal se žalobními námitkami.

Krajský soud ve věci nařídil nové jednání, při němž zástupce žalobce poukázal na skutečnosti vyplývající z výsledků provedených žalovaným, a to ve vztahu k provádění oprav společnostmi HAŠ, v. o. s., a LEVAP, s. r. o. Zdůraznil také, že došlo k vyměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty a že k prekluzi musí soud přihlídnout z úřední povinnosti. Žalovaný rovněž shrnul důkazní řízení a upozornil na nepřipadnou argumentaci týkající se společnosti LEVAP, s.r.o., které se dané zdaňovací období nijak nedotýkalo. Poté krajský soud žalobu znovu zamítl rozsudkem napadeným touto kasační stížností. V něm dospěl k závěru, že nebyl prokázán nárok na odpočet daně podle § 19 odst. 1, 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Doklady, jimiž plnění ve smyslu § 12 téhož zákona prokazoval, nebyly podloženy skutečným provedením fakturovaných prací. Toto skutečné plnění žalobce neprokázal a

neunesl tak důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 9 daňového řádu. Soud zhodnotil veškerá žalobcova tvrzení a výsledky dokazování provedeného správcem daně, a to zcela konkrétně, přičemž označil i důkazy, které se zdanitelného plnění v tomto zdaňovacím období tvrzeného netýkaly. K navrhovanému výslechu svědka, který měl dopravovat segmenty k opravě, poukázal na vlastní vyjádření žalobce, že dopravu prováděl on sám, nebo ing. H. a na to, že návrh na výslech svědků sám přislíbil konkretizovat a ani k výzvě správce daně tak neučinil. Soud se vypořádal i s námitkami porušení procesních předpisů. Výslovně se vyjádřil i k doplnění žaloby obsaženém ve stanovisku žalobce k vyjádření žalovaného. K námitce prekluze, v níž spatřoval žalobce důvod nicotnosti rozhodnutí žalovaného, krajský soud citoval judikaturu Nejvyššího správního soudu k nicotnosti a zdůraznil, že jde o námitku v žalobě neuplatněnou. Poukázal na vázanost zrušujícím rozhodnutím Nejvyššího správního soudu, který uložil zabývat se řádně žalobními námitkami, nikoliv námitkami nově uplatněnými.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda unesl svoje důkazní břemeno ohledně prokázání jím tvrzených skutečností a nesprávně též zhodnotil výpovědi svědků v průběhu správního řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], které nebyly úplné, neboť nebyly řádně provedeny všechny navržené důkazy [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Rozsudek je pak zčásti nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a také se nevypořádává s námitkou prekluze a doplnění žaloby, ač to bylo povinností soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou prekluze vyměření daně. Podle § 47 odst. 1 daňového řádu „nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“ Z odst. 2 téhož ustanovení se pak podává, že „byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpозději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“

Krajský soud námitku prekluze nevypořádal s odkazem na vázanost právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu a na skutečnost, že tato námitka byla vznesena až po uplynutí žalobní lhůty. Je sice pravdou, že krajský soud je vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a že v daném případě byl zavázán řádně se vypořádat s námitkami obsaženými v žalobě. To však neznamená, že by mohl opomenout později uplatněnou námitku, pokud by se jednalo o námitku, kterou by byl povinen zkoumat z úřední povinnosti. Stěžovatel za takovou námitku označil právě námitku prekluze, kterou vznesl až po uplynutí žalobní lhůty, naposledy při jednání po zrušení prvního rozsudku krajského soudu. Je tak třeba posoudit, zda se touto námitkou krajský soud byl povinen zabývat z úřední povinnosti. Je

pravdou, že předchozí judikatura týkající se této otázky nebyla ani jednotná ani jednoznačná. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se otázkou prekluze při vyměření daně zabýval v usnesení ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161 (dostupný na www.nssoud.cz). Přitom hodnotil, zda vyměření daňové povinnosti po uplynutí lhůty stanovené v § 47 daňového řádu je rozhodnutím nicotným či toliko rozhodnutím nezákonným a zda je povinností soudu přihlížet k prekluzi práva na vyměření daně ve smyslu § 47 daňového řádu z úřední povinnosti, aniž by taková žalobní námitka byla žalobcem uplatněna, popřípadě pokud byla uplatněna po uplynutí zákonem stanovené dvouměsíční lhůty pro podání žaloby. Vyslovil zde, že „*vyměření daně nebo doměření daně či přiznání nároku na daňový odpočet po uplynutí lhůty stanovené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je nezákonným rozhodnutím. K zániku práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu citovaného ustanovení téhož zákona soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení.*“ Vycházel přitom ze skutečnosti, že řízení ve správním soudnictví je založeno zejména na dispoziční zásadě, vyjádřené mimo jiné v § 75 odst. 2 s. ř. s., podle kterého soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Výjimku z dispoziční zásady pak upravuje soudní řád správní v § 76 odst. 2 pro případ zjištění, že rozhodnutí trpí takovými vadami, které vyvolávají jeho nicotnost. Vyměření nebo doměření daně po uplynutí lhůty podle § 47 daňového řádu je sice vadou rozhodnutí, nikoliv však vadou tak intenzivní a zřejmou, aby způsobila faktickou neexistenci tohoto rozhodnutí; nelze proto hovořit o rozhodnutí nicotném. Dále rozšířený senát vycházel z toho, že v daňovém řízení jednají správci daně především z úřední povinnosti. Naproti tomu nezákonnost rozhodnutí soud zkoumá jen k námitce (v mezích žalobních bodů). Námitku (žalobní bod) spočívající v tvrzení, že daň byla vyměřena nebo doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v § 47 daňového řádu, je třeba uplatnit ve stanovené dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby podle § 72 odst. 1 s. ř. s. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že řízení před správními soudy není řízením nalézacím, ale řízením přezkumným. V rámci tohoto řízení tak nelze přezkoumávat celý správní akt z úřední povinnosti a je třeba ctít dispoziční zásadu, ze které soudní řád správní připouští jen shora již zmíněnou výjimku v případě nicotnosti rozhodnutí. V tomto usnesení se rozšířený senát zabýval jak srovnáním se stěžovatelem označeným rozsudkem týkajícím se postihu za přestupek, tak i dosavadní judikaturou Ústavního soudu. Pokud je stěžovatel názoru, že výjimkou z dispoziční zásady je celé ustanovení § 76 s. ř. s., nelze mu přisvědčit. Pouze odst. 2 tohoto ustanovení výslovně zmocňuje soud k vyslovení nicotnosti rozhodnutí i bez návrhu. V ostatních případech musí být námitky řádně vzneseny v žalobní lhůtě (§ 72 odst. 1 s. ř. s.). Sice může dojít ke zrušení správního rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., aniž byla nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí namítána v žalobě, ale to jen v případě, kdy jde o rozhodnutí natolik zatíženo vadami, že brání posouzení z hlediska žalobních námitek. Nejde tak o povinnost zrušit rozhodnutí i bez námitek, ale o důsledek nepřezkoumatelnosti rozhodnutí spočívající v nemožnosti zkoumání věcné správnosti rozhodnutí právě proto, že je objektivně vyloučeno pro jeho vadnost. Stejně tak není výjimkou z dispoziční zásady postup podle § 76 odst. 3 s. ř. s. Případem, kdy důvod ke zrušení rozhodnutí vyšel najevo až při jednání, nemůže být ten, kdy žalobci nic nebránilo ve vznesení řádné žalobní námitek. [K tomu, co je třeba považovat za „vyjití najevo při jednání“ srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007 - 92 (dostupný na www.nssoud.cz)]. Argumentuje-li stěžovatel rozsudkem rozšířeného senátu zdejšího soudu publikovaným pod č. 917/2006 Sb. NSS, je třeba uvést, že se nejedná o rozsudek rozšířeného senátu. Pod uvedeným číslem byl

zveřejněn rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2005, č. j. 5 Afs 206/2004 - 71, týkající se globální celní záruky. K problému globální celní záruky však v mezidobí zaujal zcela rozdílný názor Ústavní soud (srovnej nálezní Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06). Krajský soud proto nepochybil, pokud nezkoumal, zda došlo k vyměření daně v zákonné lhůtě (byť jeho motivace byla zčásti jiná), neboť tato námitka nebyla řádně v řízení uplatněna a nebyl povinen ji zkoumat z úřední povinnosti.

Další námitkou, kterou je třeba vážit přednostně, je námitka nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost i pro nedostatek důvodů. Byla-li by nepřezkoumatelnost zjištěna, jednalo by se o důvod ke zrušení rozsudku, přičemž nepřezkoumatelnost je vadou zpravidla bránící věcnému přezkumu námitek. Stěžovatel nepřezkoumatelnost spatřuje jednak v tom, že je rozhodnutí nesrozumitelné a vnitřně rozporné v posouzení neunesení důkazního břemene současně s tvrzením, že správce daně prováděl důkazy ve stěžovatelův prospěch, a dále v tom, že je rozsudek nedostatečně odůvodněn, když neobsahuje zhodnocení důkazních návrhů a ani se nezmiňuje o tom, že byly podány.

Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost konstantní judikatura považuje: „*takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, zveřejněn pod č. 133/2004Sb. NSS), případně: „*za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, zveřejněn pod č. 244/2004 Sb. NSS).

Stěžovatel za nepřezkoumatelnou pro nesrozumitelnost považuje část rozsudku na str. 8, v níž soud jednak konstatoval, že důkazní aktivita správce daně směřovala ve prospěch stěžovatele, a současně, že ten své důkazní břemeno neunesl. Na tomto vyjádření není nic nesrozumitelného. Daňové řízení stojí na důkazní povinnosti daňového subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu), přičemž to, co je povinen prokazovat správce daně vymezuje vyčerpávajícím způsobem ust. § 31 odst. 8 daňového řádu. Současně však správce daně musí dbát na správné stanovení daňové povinnosti a na co nejúplnější zjištění skutečného stavu (§ 31 odst. 2 daňového řádu). V zásadě je to však daňový subjekt, který je povinen prokázat tvrzení uvedená v daňovém přiznání, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. V daném případě daňový subjekt faktické plnění odpovídající jím deklarovaným dokladům neprokázal. Prováděl-li správce daně šetření a výsledky svědků, mohlo být jejich výsledkem i zjištění, že deklarované zdanitelné plnění se uskutečnilo tak, jak vyplývá z účetnictví daňového subjektu. Tak je třeba chápat předmětný odstavec odůvodnění napadeného rozsudku, který není ani vnitřně rozporný ani nesrozumitelný a už vůbec nevede k posouzení celého rozsudku jako nesrozumitelného.

Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je pak třeba podle již zmíněného rozsudku č. j. 2 Ads 58/2003 - 75 rozumět „nedostatek důvodů skutkových, nikoliv dílčích nedostatků odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny“. O takovou vadu se v případě nevypořádání návrhu na provedení výsledku navržených svědků rozhodně nejedná. I když z těchto důvodů nelze rozsudek označit za nepřezkoumatelný, je pravdou, že by bylo vadou, pokud by se soud nevypořádal s důkazními návrhy řádně v řízení uplatněnými. Dokazování lze v řízení před soudem provádět (§ 77 odst. 2 s. ř. s.). I v případě, že důkazním návrhům není vyhověno, je třeba v rozsudku uvést z jakých důvodů se tak stalo.

Pro posouzení této otázky jsou podstatná zjištění ze soudního spisu. Žaloba ze dne 2. 4. 2003 neobsahovala žádný důkazní návrh, stejně tak při prvním jednání krajského soudu dne 27. 9. 2005 žalobce, ač přítomen, navrhl pouze čtení výpovědí svědků obsažených ve správním spise a v tom mu soud vyhověl. Návrhy na zopakování výsledku svědků jsou podle kasačního tvrzení stěžovatele obsaženy v jeho vyjádření podaném na výzvu soudu. Taková výzva se ve spise soudu nenachází. Stěžovatel v kasační stížnosti ani výzvu, ani důkazní návrhy, nijak nespecifikoval, pouze uvedl, že se jednalo o společné podání ke všem jeho sporům. Takové podání je ve spise pouze jedno, a to podání datované 26. 9. 2005 a soudu doručené elektronickou poštou dne 29. 9. 2005. Jedná se o repliku na vyjádření žalobce, které bylo soudem zasláno zástupci žalobce dne 9. 3. 2004 na vědomí (což samozřejmě neznamená, že by se k němu nemohl vyjádřit). Tato replika je zmíněna v protokole o jednání soudu ze dne 27. 9. 2005 s tím, že se ji nepodařilo soudu doručit předem, a proto je zakládána do spisu (poznámka NSS: ve spise je však založeno pouze podání doručené soudu dne 29. 9. 2005). V replice žalobce provedl vlastní hodnocení svědeckých výpovědí a vytkl žalovanému, jak výpovědi hodnotil, a že neprovedl navržené výsledky, konkrétně výslech řidiče V. V.. Toto podání však neobsahuje žádný návrh na provedení důkazů soudem. Pokud by žalobce skutečně hodlal dosáhnout výsledku této či jiné osoby, bylo by zcela racionálním jednáním, pokud by návrh učinil již při jednání soudu dne 27. 9. 2005. V dalším řízení k tomu měl možnost při jednání dne 26. 6. 2007, kdy ovšem z označené repliky uplatnil pouze námitku nicotnosti rozhodnutí žalovaného a námitku prekluze. Při tomto jednání soudu však stěžovatel, ač přítomen i se svým zástupcem, takový návrh nevznášel. Nejvyšší správní soud tak posoudil poněkud nekonkrétní kasační námitku na základě skutečností zřejmých ze soudního spisu a dospěl k závěru, že krajskému soudu nelze vytýkat, že neprovedl tvrzené nekonkretizované navržené důkazy a nevypořádal se s důkazními návrhy. Nad rámec potřebného odůvodnění lze rovněž poznamenat, že by bylo lze stěží očekávat přínos opakování výsledků před soudem s ohledem na značný časový odstup od rozhodného období – za takové situace těžko mohou nabýt na konkrétnosti výpovědi v daňovém řízení nepřilíš určité.

Vzhledem k tomu, že rozsudek krajského soudu neshledal Nejvyšší správní soud nepřezkoumatelným, lze přistoupit k hodnocení důvodnosti kasačních námitek směřujících proti správnosti právního posouzení a proti způsobu zjištění skutkového stavu a hodnocení zjištěných skutečností. Přitom lze však vážit jen ty kasační námitky, které

byly vzneseny jako námitky žalobní. Rozhodný je proto obsah žaloby a z jejího doplnění obsaženého v replice žalobce k vyjádření žalovaného jen ty, které lze považovat za upřesnění žaloby, nikoliv ty, které v tomto podání byly vzneseny nově. To odpovídá požadavkům ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. Akceptovat tak lze námitky týkající se důkazního řízení a hodnocení důkazů, neboť tato výtky byla v obecné poloze v žalobě uplatněna a její rozvedení výčtem konkrétních jmen svědků a obsahu jejich výpovědí a z toho plynoucí přesnější zpochybnění hodnocení důkazů žalovaným lze připustit. Vyloučit je naopak třeba námitku nezákonného provedení výsledku svědka Kursy. Ta totiž v žalobě obsažena vůbec nebyla; naopak např. při jednání soudu dne 27. 9. 2005 žalobce z této výpovědi ve svůj prospěch vycházel. Nad rámec potřebného odůvodnění tak lze jen zmínit, že místní šetření bylo u této osoby prováděno v souvislosti s její vlastní daňovou povinností a poté, kdy žalovaný vyžádal provedení jejího výsledku dožádaným správcem daně, již výsledek nebylo možno provést, neboť se jmenovaný stal nedostupným. Místní šetření je přípustnou metodou zjišťování skutečného stavu v daňovém řízení, i když jistě touto cestou nemohou být obcházena procesní práva daňového subjektu, která by mohl uplatnit při svědecké výpovědi. V daném případě se však o výsledek nejednalo, ale o vyjádření pana Kursy jako daňového subjektu v jeho vlastním daňovém řízení. Z ničeho nelze dovodit, že správce daně provedl místní šetření v představě, že dotyčná osoba se následně stane nedostupnou a možnost výsledku bude zmařena. Lze připustit, že v rozhodnutí žalovaného i soudu mělo být odlišováno, kdy je výpovědi míněno vyjádření při místním šetření a kdy svědecká výpověď. Nejde však o důvod, pro který by bylo třeba rozsudek krajského soudu zrušit.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále obecně vytýká, že po něm správce daně v daňovém řízení nepřípustně požadoval prokázání skutečností, na nichž nebyl účasten, neboť jeho obchodním partnerem byla pouze společnost HAŠ, v. o. s. Správce daně ve vztahu k zaúčtovaným fakturám, jimiž byla prokazována existence zdanitelného plnění, vyzval daňový subjekt k prokázání, že k plnění skutečně došlo. Důvodem byly pochybnosti, které vyplynuly z duplicity některých oprav, které byly vykazovány jak dodavatelem Zbrojovka Jablunka, a. s., tak dodavatelem VALÁŠEK PLUS, v. o. s. Přitom provádění prací Zbrojovkou prokázáno bylo a objemově odpovídalo pracím zadaným stěžovateli firmou „BARUM“. Samotná skutečnost, že mezi stěžovatelem a firmou HAŠ, v. o. s., byla uzavřena smlouva a byly vystaveny faktury, není dokladem toho, že bylo poskytnuto na základě smlouvy plnění, a to v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám. Předpokladem uplatnění fakturované částky je její reálný podklad, tedy především, že ze smlouvy bylo skutečně plněno, a to v rozsahu fakturovaných prací. Pochybnost správce daně o tvrzení daňového subjektu skutečně měla reálný důvod a bylo povinností daňového subjektu tvrzení o provedení oprav zaplacených firmě HAŠ, v. o. s., věrohodně doložit. Takový požadavek je zcela v mezích důkazní povinnosti daňového subjektu a správce daně svým požadavkem meze ust. § 31 odst. 9 daňového řádu nepřekročil. Stěžovatel vidí překročení důkazní povinnosti v tom, že měl prokazovat skutečnosti, které se ho netýkaly a které byly součástí obchodního tajemství jeho dodavatelů. Výzvy ovšem směřovaly pouze k prokázání provedení prací, které stěžovatel dodavatelům uhradil. To je zcela legitimním požadavkem, neboť jistě nelze akceptovat stav, kdy by výdaje byly uznávány jen na základě písemných dokladů bez opory ve faktickém stavu. Pokud byla pochybnost o tom, že za vykázané platby nebylo dodáno plnění, a tato pochybnost byla podložená a důvodná, ocitl se daňový subjekt v důkazní nouzi. Jeho tvrzení totiž bylo vyvráceno zjištěním správce daně, že práce tak, jak tvrdil

nemohly být dodány, neboť firma HAŠ, v. o. s., je neprováděla, a jí označené zajištění prací bylo nekonkrétní a vyvrácené. Stěžovatel jistě nemusel dokládat, kterak jeho dodavatel zajistil splnění dodávek (o tom by skutečně ani nemusel mít vědomost), ovšem v tom případě zůstal skutkový stav na zjištěních správce daně, kterými bylo předchozí tvrzení daňového subjektu vyvráceno. Požadavek na prokázání tvrzených skutečností nevybočil ze zákonných mezí. To ostatně v obdobném případě týkajícím se R. M. uznal i Ústavní soud v usnesení ze dne 11. 10. 2007, sp. zn. II. ÚS 821/07. U stěžovatele se přitom nejedná o případ obdobný případu řešenému Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142 (dostupný na www.nssoud.cz). Tam se soud zabýval řešením řetězových transakcí a připustil, že daňový subjekt neodpovídá za to, jak tato transakce probíhala v řetězci mimo jeho vliv. I v takovém případě však ta část, o níž je účtováno daňovým subjektem a která se týká jeho daňové povinnosti, musí být průkazná v tom směru, že jím bylo skutečně přijato a uhrazeno plnění v tvrzené výši.

Další kasační námitky, týkající rozsahu dokazování a způsobu hodnocení důkazů, lze posoudit jen v konfrontaci se skutečnostmi vyplývajících ze správního spisu:

Předeslat je třeba, že v daném případě se nejednalo o provádění prací firmou LEVAP, s. r. o., která měla působit v areálu ve Slušovicích a jejímž jednatelem byl p. Zemánek. Daňové řízení bylo vedeno v předmětném zdaňovacím období k pochybnostem, které vznikly ohledně provádění oprav ze strany dodavatelů Zbrojovka Jablunka, a. s., a HAŠ, v. o. s., přičemž pochybnosti byly vyvráceny ve vztahu ke Zbrojovce. Z dožádání provedeného Finančním úřadem Pardubice pak vyplynulo, že HAŠ, v. o. s., tyto práce neprováděla, pouze je přefakturovala od firmy VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o., Holešov (to vyplynulo z vyjádření jejího jednatele p. Kursy). Jejich provedení touto firmou však rovněž nebylo prokázáno (podle sdělení Finančního úřadu Holešov je firma nekontaktní); ostatně stěžovatel sám v kasační stížnosti uvádí, že firma VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o., byla na opravách účastna prostřednictvím jednatele pana Kursy. K dispozici správci daně byly i písemné doklady, a to faktury, smlouvy a přehled oprav zpracovaný daňovým subjektem.

Finanční úřad v Otrokovicích provedl dne 19. 4. 2002 místní šetření ve firmě Barum Continental, spol. s r. o., k obchodním vztahům s daňovým subjektem a dne 16. 1. 2002 provedl výslech svědka J. H. (technik Barum Continental), který uvedl, že formy či segmenty k opravě přebíral T. M. u nich a opravoval je na pracovišti Zbrojovky. Tam také technik firmy Barum Continental prováděl kontrolu stavu, při níž se určovalo, co se má opravit. Daňový subjekt byl výsledku přítomen. Dne 9. 7. 2002 správce daně provedl výslech svědka R. V., který měl pronajaty v r. 1997 - 1999 prostory v areálu BCHZ Slušovice; ten sdělil, že zde byly nějaké formy, vyskytoval se tam p. P. a p. Zemánek, nějaké formy tam viděl (neupřesnil, ve kterém roce), nic bližšího si ale nepamatuje, jeho se to netýkalo. Výsledku byl stěžovatel přítomen. Dožadáným Finančním úřadem v Pardubicích byl dne 13. 2. 2002 vyslechnut ing. V. H. (HAŠ, v. o. s.), který uvedl, že v r. 1997 - 1998 přebíral od p. M. segmenty forem k opravě, pro něho pak formy opravoval a práce mu dodávala firma VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o.; jejího zástupce platil v hotovosti. Konkrétně mnohokrát jednal s p. Kursou. Daňový subjekt byl výsledku přítomen. Při místním šetření provedeném Finančním úřadem v Holešově u firmy VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o., její jednatel a jediný společník p. Kursy uvedl, že vystavil faktury, opravy však

neprováděl, „jen zálohoval určité pracovníky“. Dožádaným Finančním úřadem ve Vsetíně byl dne 28. 1. 2002 vyslechnut ing. C. (Zbrojovka Jablůnka, a. s.), který uvedl, že v r. 1997 - 1998 prováděl opravy forem, které přivážel p. M., někdy prováděl odbornou konzultaci pracovník Barumu, vyjádřil se k počtu oprav (cca 50 ročně) i způsobu jejich provádění. Při jednání dne 30. 5. 2002 byly konkursní správce Zbrojovky Jablůnka, a. s., předány doklady k opravám forem prováděným pro T. M. v r. 1997 - 1998. Označené svědecké výpovědi i ostatní důkazy krajský soud v napadeném rozsudku podrobně konstatoval a není třeba je blíže popisovat.

Pokud z některých výpovědí vyplynulo, že byly prováděny i jiné opravy než ty, které prováděla Zbrojovka Jablůnka, a. s., jedná se o informace zcela nekonkrétní a nelze z nich dovodit, že by byly potvrzením stěžovatelova tvrzení, že byly prováděny opravy také firmou HAŠ, v. o. s., resp. jejím subdodavatelem či někým jiným. Už vůbec pak z těchto výpovědí nelze dovodit, že bylo uskutečněno zdanitelné plnění odpovídající fakturám č. 1-14/1998 (s výjimkou fa č. 10-11/1998 týkajících se náradí). Stěžovatel sám, jak uvádí, byl v kontaktu pouze s jednatelem označeného dodavatele, který však toto nepotvrdil a uvedl, že prováděl pouze přefakturaci. Jednatel firmy VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o., uvedl, že sám práce neprováděl, ale zadával je jiným osobám, které neidentifikoval. Výsledky těchto důkazů spolu se zjištěnými duplicitami mezi Zbrojovkou Jablůnka, a. s., a firmou HAŠ, v. o. s., nelze hodnotit jinak, než že existence zdanitelného plnění prokázána nebyla. I když z některých výpovědí by bylo možno dovodit provádění nějakých (nikoliv však soustavných) prací, mimo práce prováděné Zbrojovkou Jablůnka, a. s., v žádném případě na nich nelze stavět prokázání prací v rozhodném období v hodnotě 3 352 000 Kč; k materiálovým fakturám pak nemají vztah žádný. Žalovaný a posléze i krajský soud tyto důkazy hodnotili správně. Stranou je třeba ponechat argumentaci stěžovatele výpověďmi, které se k předmětnému spornému zdanitelnému plnění vůbec nevztahují – to je výpověď p. Zemánka. Svědek V., jak výše uvedeno, sdělil jen, že v areálu ve Slušovicích viděl nějaké formy, ale neuvedl nic, z čeho by bylo možno dovodit doložení sporných tvrzení. Argumentuje-li tedy stěžovatel nálezem Ústavního soudu, z něhož plyne povinnost správce daně umožnit daňovému subjektu prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti jakýmkoliv přípustnými prostředky, lze mu v obecné rovině přisvědčit. To totiž žalovaný také učinil. Tyto prostředky však skutečně musí ony rozhodné skutečnosti, v daném případě existenci tvrzeného zdanitelného plnění v 1. čtvrtletí r. 1998, skutečně prokázat. Tak tomu ovšem v projednávané věci není - nekonkrétní indicie o možnosti provádění části oprav někým jiným než Zbrojovkou Jablůnka, a. s., k tomu rozhodně nestačí (už vůbec nemluvě o tom, že na nich nemůže stát doložení prací za celé kontrolované období r. 1996 - 1998).

Neprovedení navržených důkazů v daňovém řízení stěžovatel v kasační stížnosti směřuje k opomenutí výsledků svědka V., který měl provádět dopravu forem, a svědka H., který mohl potvrdit, že ne všechny formy bylo možno opravit ve Zbrojovce Jablůnka, a. s. V žalobě neprovedení navržených důkazů stěžovatel vytýkal zcela obecně. V doplnění žaloby obsaženém v replice k vyjádření žalovaného pak je vytýkáno pouze neprovedení výsledku p. V. (neprovedení výsledku svědka H. vytkl až v první kasační stížnosti). Krajský soud se k této námitce vyjádřil konstatováním odlišného žalobcova tvrzení v průběhu daňového řízení ohledně dopravy forem, které dopravě p. V. nijak nenásvědčovalo a tím, že tento návrh, ač sám uvedl, že ho doplní označením skutečností, k nimž by měl být

svědek slyšen, neučinil tak. Krajský soud připomněl, že i při předchozím jednání soudu žalobcovo tvrzení o dopravě nenásvědčovalo nezbytnosti výsledku tohoto svědka. Krajský soud v rozsudku sice výslovně neuvedl, že se jedná o námitku neprovedení výsledku p. V., ovšem z argumentace je zřejmé, že hodnotí právě neprovedení tohoto důkazního návrhu správcem daně. V tomto vypořádání s danou žalobní námitkou nelze rovněž shledat pochybení soudu, pro které by jeho rozsudek měl být zrušen.

Nejvyšší správní soud vycházel při posouzení důvodnosti kasační stížnosti z ust. § 19 odst.1 zákona o dani z přidané hodnoty a dospěl k závěru, že hodnocení prokázání podmínek nároku na odpočet daně provedené žalovaným i krajským soudem je správné.

V závěru lze jen zopakovat, že podle § 31 odst. 1 daňového řádu provádí dokazování správce daně a podle odst. 2 téhož ustanovení dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. To však neznamená, že daňové řízení je ovládáno zásadou vyšetřovací. Naopak prioritní je povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Správce daně prokazuje pouze skutečnosti uvedené v § 31 odst. 8 daňového řádu; v daném případě správce daně žádnou ze zde uvedených skutečností nemusel prokazovat, neboť k tomu nebyl důvod. Ve vztahu k řádně zaúčtovaným fakturám, doloženým smlouvou o dílo, vyzval v souladu s ust. § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt (stěžovatele) k prokázání, že uvedené práce byly skutečně provedeny. Vzhledem k tomu, že o takovém tvrzení daňového subjektu vznikla oprávněná pochybnost, specifikoval, jakým způsobem má být doloženo provedení prací - tedy vyžádal sdělení, kdo konkrétně práce prováděl, tak, aby tvrzené skutečnosti byly ověřitelné. Samotná skutečnost, že mezi stěžovatelem a firmou HAŠ, v. o. s., byla uzavřena smlouva a byly vystaveny faktury, není dokladem toho, že bylo poskytnuto na základě smlouvy plnění, a to v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám. Stěžovatel v daňovém řízení svou důkazní povinnost nesplnil, a to ani prostřednictvím důkazů, které správce daně provedl v průběhu řízení.

Krajský soud, vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku, ve věci znovu jednal a rozhodl. Vady, pro které byl jeho první rozsudek vynesený v této věci zrušen, odstranil. Současně se vyslovil i k námitkám, které byly nově uplatněny a které žalobce považoval za námitky zkoumané z úřední povinnosti. V jeho postupu a rozhodnutí nebylo shledáno namítané porušení zákona, pro které by bylo třeba napadený rozsudek zrušit.

Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitky stěžovatele důvodnými, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 11. března 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu