



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **MEDESA, s. r. o.**, se sídlem Na Vyšehradě 1092, Polička, zast. JUDr. Jaroslavem Navrátilem, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 5. 2007, č. j. 30 Ca 104/2006 - 45,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 5. 2007, č. j. 30 Ca 104/2006 - 45 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále „krajský soud“); kterým byla zamítnuta žaloba podaná proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2006, č. j. 4353/130/2006 - An.

Uvedeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden – prosinec 2000.

Stěžovatel uplatňuje v kasační stížnosti důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“). Tvrdí, že rozhodnutí krajského soudu spočívá na nesprávném posouzení právní otázky, namítá rovněž nepřezkoumatelnost rozsudku pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů. Soud, dle stěžovatele, nesprávně posoudil otázku v žalobě namítané prekluze, když běh prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“) odvíjel od zdaňovacího období pro daň z příjmů. Soud rovněž neprovedl stěžovatelem navrhovaný důkaz – znalecký posudek, aniž své rozhodnutí řádně odůvodnil a problematikou pojmu služba se nezabýval. Při jednání odmítl dokazování v otázce zahájení daňové kontroly, a to z hlediska obsahu protokolu a skutečné činnosti pracovnice správce daně dne 11. 2. 2003. Tuto námitku, kterou stěžovatel uplatňoval již v průběhu celého správního řízení a poté i u soudu, považuje přitom za stěžejní pro posouzení běhu prekluzivní lhůty. Soud se nezabýval tím, jaká byla skutečná vůle a úmysl pracovnice správce daně ani skutečným obsahem protokolu o zahájení kontroly. Protokol je, resp. má být, věrným obrazem celého řízení a zdrojem poznatků o průběhu řízení. Protokol tak nemůže být doplňovacím formulářem předepsaným před zahájením úkonu. Soud se touto skutečností nezabýval, resp. ji neshledal nezákonnou. Protokol „popisující“ průběh jednání o zahájení kontroly, které trvalo 5 minut, dokazuje, že pracovnice správce daně jednala s úmyslem kontrolu pouze formálně zahájit.

Stěžovatel odkazuje v této souvislosti na stávající judikaturu, podle které daňová kontrola je úkonem – trvajícím a faktickým úkonem směřujícím k doměření daně. Dle názoru stěžovatele však prvním relevantním úkonem, který mohl běh prekluzivní lhůty přerušit, nemohlo být formální zahájení kontroly dne 11. 2. 2003, ale až sepsání zprávy o kontrole a její projednání dne 20. 1. 2006, tj. po uplynutí prekluzivní lhůty. V doplnění kasační stížnosti ze dne 1. 10. 2007 stěžovatel uplatňuje další námitky, a to ty, které směřují do samotného skutkového posouzení a právního režimu poskytnutého zdanitelného plnění a popisuje technologický proces vyšetření ve zdravotnických laboratořích, jakož i vymezení pojmu služba. Namítá nesprávnost skutkového zjištění při absenci odborného znaleckého posudku k odborné stránce procesu analýz biologických vzorků. Stěžovatel rovněž polemizuje, s odkazem na odbornou publikaci, s tím, že je vyloučeno, aby soudce sám místo znalce a bez jeho pomoci dospíval k závěrům o odborných skutečnostech, a to i tehdy, jestliže určité odborné znalosti již dříve získal. Stěžovatel vyjadřuje nesouhlas s právním posouzením jeho činnosti, tak jak bylo provedeno již za období 1999 Nejvyšším správním soudem, jehož argumentaci nadále přebíral žalovaný a poté i krajský soud, v následujících obdobích.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření odkázal na své předchozí vyjádření k věci Nejvyšším správním soudem již rozhodnuté pod č. j. 5 Afs 123/2004 - 61 ze dne 13. 5. 2005; k nyní projednávané věci žádné vyjádření nepodal.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové v rozsahu a z důvodů uplatněných ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Stěžovatel především v kasační stížnosti namítá nesprávné posouzení právní otázky stran běhu prekluzivní lhůty a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Nejvyšší správní se soud předně musel zabývat důvodností těchto námitek, měl-li dále podrobit přezkumu posouzení prekluze, jakož i skutkových zjištění ve věci samé, která stěžovatel zmiňuje v doplnění kasační stížnosti, tedy to, zda plnění stěžovatele ve vztahu ke zdravotnickým zařízením, bylo lze posoudit jako službu.

Nejvyšší správní soud za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně 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 případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Mezi další důvody nesrozumitelnosti rozhodnutí soudu patří rozpornost výroku s odůvodněním, absence právních závěrů vyplývajících z rozhodných skutkových okolností, jakož i jejich nejednoznačnost. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou potom takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.

Nejvyšší správní soud, s přihlédnutím k výše uvedenému, neshledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný z důvodů nesrozumitelnosti nebo nedostatků důvodů rozhodnutí. Za této situace přistoupil Nejvyšší správní soud k meritornímu přezkumu.

Krajský soud již v předmětu přezkumu pochybil, vymezil-li jej jako přezkum daňové povinnosti stěžovatele za rok 2000.

Krajský soud dospěl k závěru, že v případě stěžovatele povinnost podat daňové priznání vznikla v roce 2001, počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty tak započal od 31. 12. 2001 a lhůta pro vyměření daně skončila dne 31. 12. 2004. Při počítání lhůty přitom vzal krajský soud za prokázané, že zahájením daňové kontroly dne 11. 2. 2003, učinil správce daně úkon, který běh lhůty přerušil a určil přitom nový běh tříleté prekluzivní lhůty k vyměření ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní, která skončila dne 31. 12. 2006. Protože v této době bylo již rozhodnuto i o odvolání stěžovatele, a to dne 3. 10. 2006; bylo tedy v zákonné lhůtě rozhodnuto pravomocně.

Ze správního a soudního spisu vyplynulo:

Stěžovatel byl v předmětném období měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty. Zdaňovacím obdobím u stěžovatele byl tak nikoli kalendářní rok, ale kalendářní měsíc (§ 36 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty). Daňovou povinnost, která stěžovateli vznikla za měsíc (zdaňovací období) leden 2000, byl proto povinen uvést ve smyslu ust. § 37 odst. 1 cit. zákona v daňovém přiznání v termínu do 25. 2. 2000; prekluzivní lhůta potom běžela od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání – tj. od 28. 2. 2000 a končila dnem 28. 2. 2003. Obdobně daňovou povinnost, která vznikla za zdaňovací období únor 2000 byl povinen stěžovatel uvést v daňovém přiznání, toto byl povinen podat do 25. 3. 2000; prekluzivní lhůta počala běžet 31. 3. 2000 a skončila dnem 31. 3. 2003.

Závěr soudu o tom, že povinnost podat daňové přiznání stěžovateli vznikla v roce 2001 je proto zjevně nesprávný.

Nesprávné stanovení počátku běhu lhůty by samo o sobě nemělo vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí, a to tehdy, měl-li by být úkon správce daně provedený dne 11. 2. 2003, považován za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní. Takový úkon provedený ještě v průběhu původní prekluzivní lhůty, která trvala u jednotlivých zdaňovacích období do konce února 2003, resp. ledna 2004 (za měsíc prosinec 2000) by prodloužil prekluzivní lhůtu, a to již pro všechna zdaňovací období do 31. 12. 2006. Byl-li totiž před uplynutím tříleté prekluzivní 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 (ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní, věta první). V případě stěžovatele by tak běžela nová lhůta od 31. 12. 2003, přitom již není rozhodné, kdy, tj. ve kterém měsíci, skončila původní prekluzivní lhůta za jednotlivá zdaňovací období. O takový úkon ze strany správce daně se však v projednávané věci zjevně nejednalo.

Právě otázka posouzení relevantnosti provedeného úkonu – zahájení daňové kontroly – byla ve věci zásadní. Krajský soud, neuznal-li stěžovatelem namítanou prekluzi důvodnou, dospěl nutně k závěru o tom, že zahájení daňové kontroly protokolem ze dne 11. 2. 2003 bylo úkonem způsobilým přerušit běh prekluzivní lhůty a nastolit lhůtu novou.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl: „*podle protokolu o ústním jednání ze dne 11. 2. 2003 byla zahájena daňová kontrola v sídle žalobkyně za účasti jednatele společnosti, žalobkyně byla seznámena s předmětem daňové kontroly i se svými právy a povinnostmi, což vzala na vědomí a pověřila svoji pracovníci J. Z. k zajišťování spolupráce s pracovníky správce daně při kontrole. K té ostatně následně docházelo. V žádném případě se tak nejednalo v případě zahájení daňové kontroly dne 11. 2. 2003 o nějaký formální či bezobsažný akt, s nímž žalobkyně spojovala další své neopodstatněné a účelové námitky ohledně průběhu daňové kontroly. Šlo o řádně zahájenou a poté provedenou daňovou kontrolu, když v přiměřené době poté následovaly další kroky správce daně, jimiž byly prověřovány konkrétní relevantní skutečnosti....“*

Stěžovatel zásadně nesouhlasí se závěry, k nimž krajský soud ohledně kvalifikace předmětného úkonu dospěl. Nejvyšší správní soud shledal námitku stěžovatele zcela oprávněnou.

Stěžovatel shodně popsal průběh daňového řízení v odvolání, v žalobě a činí tak i v kasační stížnosti:

Uvedl, že dne 11. 2. 2003 se dostavila do sídla firmy stěžovatele pracovnice správce daně J. G. s předtištěným formulářem Protokolu. V 8.45 hod oznámila jednateři Otakaru Klepárníkovi, že zahajuje kontrolu DPH za rok 2000 podle § 16 zákona o správě daní. Jednání byla přítomna účetní firmy J. Z. – tu určil jednatel k podávání informací, předkládání dokladů a zajišťování spolupráce. Pracovnice správce daně si vyžádala samostatnou místnost a byly jí poskytnuty klíče. Žádné doklady si však nevyžadovala, jednání skončila v 8.50 aniž by cokoli přítomným sdělila a z firmy odešla. V následujícím období žádné kontrolní úkony nečinila. Následně až ve dnech 3. 7. a 4. 7. 2003 pracovnice správce daně zkontrolovala 30 šanonů daňových dokladů, ze kterých zjistila čísla dokladů a výši tam uvedených zdanitelných plnění. Dalšími úkony byly výzvy k předložení dokladů a k prokázání skutečností ze dne 26. 8. 2003, 28. 8. 2005 a 22. 9. 2005.

Skutečnosti, stěžovatelem uváděné, byly potvrzeny i písemnostmi, nacházejícími se ve spisovém materiálu, resp. spisový materiál, předložený krajským soudem ve značně neuspořádaném stavu, (mimo jiné obsahující písemnosti vztahující se i k jiným zdaňovacím obdobím) neprokazoval, že by tomu mělo být jinak. Ostatně ani sám žalovaný netvrdil, že průběh daňového řízení, tak jak jej popsal stěžovatel, by měl být odlišný.

Předložený spisový materiál obsahoval protokol ze dne 11. 2. 2003, v němž byla uvedena identifikace daňového subjektu, dále bylo uvedeno: zahájeno dne 11. 2. 2003 v 8.45 hod; zahájení daňové kontroly s vymezením DPH za zdaňovací období leden - prosinec 2000; udělená poučení před zahájením jednání. Pod bodem 4. uvedeno: *Průběh jednání* – daňový subjekt bere na vědomí, že je u něj dnešního dne zahájena daňová kontrola, pod bodem 5 - *Vyjádření k doplnění*, bodem 6. - *Rozhodnutí o návrzích na doplnění protokolu*, pod bodem 7. - *Označení dokladů a jiných listin odevzdaných při jednání*, jakož i pod bodem 8. - *Ujednání přijatá při ústním jednání*, byly řádky proškrtnuty. Protokol byl podepsán v 8.50 hod, obsahuje podpis pracovnice správce daně a jednatele společnosti Otakara Klepárníka.

Dále byla ve spise založena výzva k předložení dokladů a k prokázání skutečností rozhodných pro zdaňovací období leden – prosinec 2000 ze dne 26. 8. 2003, protokol ze dne 20. 1. 2006 o seznámení daňového subjektu s výsledkem daňové kontroly, přiložena byla i zpráva o kontrole s uvedením data vyhotovení 4. 1. 2006 a s údajem o projednání s odpovědným zástupcem stěžovatele dne 24. 3. 2006.

Nejvyšší správní soud se zabýval otázkou určení okamžiku zahájení daňové kontroly, jakož i kvalitativními požadavky na úkon, který je způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní již několikrát (např. rozsudek ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 – 96, rozsudek ze dne 9. 12. 2004, č. j.

7 Afs 22/2003 – 109, oba příst. na www.nssoud.cz). Od své konstantní judikatury neshledal senát ve věci nyní rozhodující důvodu se odchýlit.

Daňovou kontrolou podle § 16 odst. 1 zákona o správě daní pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější; daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle zákona o správě daní a poplatků. Účel daňové kontroly lze vymezovat v souvislosti s § 1 citovaného zákona, v němž je definován rozsah působnosti této právní normy, zejména § 1 odst. 2 citovaného zákona, který pod správou daně rozumí i právo kontrolovat daňové subjekty při plnění jejich povinností ve stanovené výši a době. Pro výkon daňové kontroly platí i základní zásady daňového řízení vymezené v § 2 citovaného zákona, které ukládají správci daně postupovat v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chránit zájmy státu a dbát přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů. Daňovou kontrolu nemůže správce daně provádět kdykoli, ale pouze v rámci lhůt, které stanoví cit. zákon v § 47 odst. 1.

Přerušeni prekluzivní lhůty stanovené v § 47 odst. 1 cit. zákona přitom nemůže způsobit jakýkoli úkon, nýbrž pouze takový, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Také obsah tohoto úkonu je nutno posuzovat podle hledisek stanovených zákonem o správě daní, zejména pak § 2 odst. 7 cit. zákona, podle něhož při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

Úkonem, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, může být nepochybně i daňová kontrola. Ze základních zásad daňového řízení, zejména pak z ustanovení § 2 odst. 1 a 2 ve spojení s § 16 odst. 1 větou druhou zákona o správě daní, plyne, že správce daně musí při daňové kontrole postupovat účelně a tak, aby daňovou kontrolu skončil v přiměřené lhůtě. Provádění daňové kontroly tedy nemůže pracovník správce daně svévolně přerušit a odložit její pokračování na pozdější dobu, rovněž i jednotlivé kroky daňové kontroly musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech.

Protokol o zahájení kontroly ze dne 11. 2. 2003 by bylo nepochybně možno považovat za zahájení daňové kontroly (a tedy za úkon směřující k vyměření nebo doměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení), pokud by v přiměřené době po něm následovaly další úkony správce daně, jimiž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti a pokud by zejména již z protokolu samého byl seznatelný průběh skutečného jednání, jež mělo být v protokole zachyceno – tzn. i takové faktické úkony, které by bylo lze kvalifikovat jako skutečné fyzické zahájení kontroly - např. vyžádání nebo převzetí podkladů pro kontrolu.

Protokol je ve smyslu ust. § 12 zákona o správě daní veřejnou listinou. Není pochyb o tom, že veřejné listině svědčí právní domněnka o pravdivosti toho, co je v ní uvedeno. Nutno však brát v potaz i to, že se jedná o domněnku vyvratitelnou. Bylo-li tedy

prokázáno, že skutečnosti v protokole uvedené neodpovídají stavu skutečnému, nelze setrvat na nezvratné důkazní síle protokolu, byť je zákonem za veřejnou listinu prohlášen.

Pracovník správce daně v posuzované věci dne 11. 2. 2003 pouze sepsal formální protokol o zahájení daňové kontroly, (resp. předložil předtištěný protokol k podpisu stěžovateli) a další úkon správce daně následoval po více než šesti měsících. Skutečnost, zda protokol obsahuje sdělení, že kontrola bude prováděna teprve v budoucnu anebo její zahájení přímo deklaruje, ač tak činí pouze formálně, nemůže na hodnocení takového protokolu z hlediska jeho zamýšlených právních dopadů nic změnit.

Z jednání správce daně, jakož i z dalšího průběhu kontroly trvající tři roky je zjevné, že byl při sepisu protokolu veden snahou o přerušení běhu lhůty, k jejímuž vypršení zbýval čas do 28. 2. 2003. Poté takto „zahájená“ daňová kontrola byla svévolně, přerušena a její pokračování bylo fakticky odloženo aniž by pro takový postup z předloženého spisového materiálu vyplynuly relevantní důvody, které by takový postup ospravedlnily.

Prvním faktickým úkonem, který by bylo lze kvalifikovat jako úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní tak byla až fyzická kontrola dokladů v sídle stěžovatele dne 3. 7. 2003. Spisový materiál neobsahuje žádný protokol z tohoto data, pouze ve zprávě o kontrole je uvedeno, že daňová kontrola byla prováděna ve dnech 11. 2. 2003, 3. - 4. 7. 2003 a 21. - 22. 7. 2003. Není přitom zřejmé, jaké úkony byly ze strany správce daně prováděny následně v dalších dnech (nebyla-li kontrola provedena fyzicky za pouhých 5 dní, pro takový závěr však příliš nesvědčí rozsah v jakém byla provedena), byla-li zpráva o kontrole sepsána až 4. 1. 2006 a projednána se stěžovatelem 20. 1. 2006. Lze tak fakt, že pracovnice správce daně skutečnou kontrolu dokladů prováděla v provozovně stěžovatele dne 3. a 4. 7. 2003, brát za prokázaný jednak konstatováním této skutečnosti samotným stěžovatelem, ale také i následným obsahem výzvy k prokázání skutečností specifikovaných takovým způsobem, který nutně musel vést k logickému závěru o tom, že pracovnice správce daně musela nejdříve disponovat prvotními podklady (převzetí dokladů dne 3. 7. - 4. 7. 2003) a teprve poté je mohla přesně specifikovat a vyžadovat po stěžovateli prokázání skutečností v nich uvedených.

Nejvyšší správní soud se v tomto bodě neshoduje se závěrem stěžovatele o tom, že za první úkon by bylo lze považovat až sepsání protokolu o projednání zprávy o kontrole dne 20. 1. 2006.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že formální zahájení daňové kontroly dne 1. 2. 2003 nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně, nebo jejímu dodatečnému stanovení, kterým se podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní přerušuje běh prekluzivní lhůty stanovené v § 47 odst. 1 citovaného zákona. V posuzované věci proto tříletá prekluzivní lhůta ve smyslu ustanovení § 47 odst. 1 za období leden – květen 2000 marně uplynula dnem 28. 2. 2003, resp. 30. 6. 2003.

Žalovaný a poté i krajský soud se proto dopustil nezákonnosti setrval-li, přes opakovaně stěžovatelem namítanou prekluzi, na názoru, že právo vyměřit daň z přidané hodnoty za výše uvedené období nezaniklo.

Nejvyšší správní naopak neshledal důvodné námitky stěžovatele stran nesprávného posouzení skutkového stavu a z toho plynoucí nesprávné posouzení právní otázky ohledně zdanění uskutečněného zdanitelného plnění. K hodnocení charakteru plnění stěžovatele se Nejvyšší správní soud již podrobně vyjádřil v rozsudku ze dne 13. 5. 2005, č. j. 5 Afs 123/2004 - 61 (příst. na www.nssoud.cz), v němž rozhodoval ve věci skutkově zcela shodné za zdaňovací období leden - prosinec 1999.

Ve věci není spor o tom, že stěžovatel poskytoval jednotlivým zdravotnickým zařízením laboratorní přístroje, včetně servisu a materiálu, nikoli však faktické provedení služby, která byla označena v předmětu smlouvy - komplexní provedení analýzy atd. Nejvyšší správní soud setrvává na svém předchozím vyjádření, totiž, že samotným poskytnutím přístroje bez dalšího aktivního přístupu lidského faktoru k popisovanému provedení analýz, tedy deklarované službě, nedošlo ani dojít nemohlo. Na tom nic nemění ani následná fakturace smluvní odměny za poskytnutí výkonů zaměstnanců jednotlivými zdravotnickými zařízeními pro provádění speciálních analýz, kterou provedl žalobce až v době provádění daňové kontroly roce 2001. Činnosti, které stěžovatel poskytoval, se týkaly pouze přístroje samotného, tj. jeho provozuschopnosti, pravidelné údržby apod., nikoli však skutečného provedení analýz, komplexních vyšetření. Tyto prováděli výlučně zaměstnanci samotných zdravotnických zařízení v rámci svých pracovních zařazení a pracovních náplní.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že orgány veřejné moci v řízení místo znalce posuzovaly odborné skutečnosti – odbornou stránku procesu analýzy z biologických vzorků. Není ani pravdivé tvrzení, že správce daně žádnou kontrolu v podstatě v letech 2000, 2001 a 2002 neprováděl, pouze s odkazem na zjištění z roku 1999 stěžovatele dodával. Tato tvrzení nemají oporu ve spisovém materiálu.

Skutkový stav byl žalovaným v průběhu daňového řízení prokazatelně postaven najisto a má oporu ve spisovém materiálu. Na zjištěních učiněných správcem daně nemohlo ničeho změnit ani vyjádření odborného znalce v navrhovaném provedení znaleckého posudku před krajským soudem.

Správní orgány ani soud si v žádném případě nekladou ambice kvalifikovaného odborníka, který by se měl vyjadřovat, resp. sám posuzovat průběh provádění laboratorních vyšetření ve zdravotnické laboratoři od přijetí vzorků biologického materiálu ke zpracování až po expedici výsledků. Nepřísluší mu ani odpovídat na otázku, jaké jsou rozdíly mezi provedením vlastní analýzy manuálními technikami (provedení, které bylo typické v minulosti) a provedení pomocí automatických analyzátorů (které je typické v současnosti), apod. Nic z toho, co stěžovatel správním orgánům i soudům vytýká, se však v projednávané věci nestalo. Ve věci nebyl spor o odbornou stránku samotného technologického procesu, ale o faktický skutkový stav, který byl posuzován ve zcela konkrétních případech pro účely způsobu zdanění poskytnutého zdanitelného plnění, tedy to, za jakých podmínek a jakým způsobem stěžovatel poskytoval zdravotnické přístroje k tomuto procesu určené.

Není sporu o tom, že přístroj poskytnutý stěžovatelem byl umístěn v sídle zdravotnického zařízení, obsluhovali jej pracovníci tohoto zařízení a tato zařízení také účtovalo své zdravotnické výkony zdravotním pojišťovnám. Obsluha přístroje nespočívá jen v zapnutí a vypnutí analyzátoru a vložení vzorku, ale také v kontrole chodu zařízení a řízení lidí při provádění obsluhy, ve vyhodnocení a posouzení výsledků analýz. Tuto obsluhu prováděli sami odběratelé (nájemci) ve své pracovní době, přičemž nebylo prokázáno samostatné oddělené provádění a vykazování prací pro zaměstnavatele a pro stěžovatele; nebyla případně ani uzavřena písemná dohoda o poskytnutí pracovníků ve smyslu příslušných ustanovení zákoníku práce. Stěžovatel ve skutečnosti uzavíral „smlouvy o poskytování služeb“ uzavřené dle § 536 a násl. obchodního zákoníku, kde jakožto zhotovitel se zavázal k poskytnutí služby vymezené v předmětu smlouvy, přičemž současně uzavřel s objednatelem „smlouvu o odborné spolupráci“, jejímž předmětem bylo provedení předmětné služby samotným objednatelem.

Činnost při obsluze poskytnutých přístrojů - analyzátorů např. spočívala v označení vzorků, instalaci tekutiny na reagenční proužek, založení vzorku do přístroje, kde se vzorek zpracovává automaticky; povinností obsluhujícího pracovníka bylo vyhodnotit výsledek vzorku konkrétního pacienta a v případě patologického nálezu, odpovídá pracovník za to, že toto vyšetření je zopakováno. Jakkoli lze řadu uvedených činností bezesporu provádět s ohledem na současnou technologickou úroveň zcela automatizovaně, lidský faktor je u některých činností, jak vyplynulo z provedených výpovědí samotných zdravotnických pracovníků, nepostradatelný.

Nad rámec uvedeného nemůže Nejvyšší správní soud pominout ani tu skutečnost, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly probíhající téměř 3 roky znalecký posudek, jakožto důkazní prostředek, nepředložil ani jej nenavrl, ač tak mohl a měl učinit ve smyslu ust. § 16 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Neučinil tak ani v rámci jednání dne 20. 1. 2006, kdy byl seznámen s výsledkem kontroly, kdy uvedl do protokolu, že se vyjádří písemně do 3. 2. 2006. V písemném vyjádření ke zprávě z kontroly ze dne 3. 2. 2006 především namítal neúčinnost zahájení kontroly, zabýval se způsobem zjištění kontrolních nálezů, zabýval se otázkou pojmu vůle v obchodních vztazích, pojmem služba, charakterem závazkových vztahů, apod. Otázky, které byly meritem věci – tj. zda jde v konkrétních případech o službu nebo pronájem, jakož i to, zda znakem služby je i průběžná lidská činnost (obsluha) stěžovatel obecně nastolil, nenavrl však již žádný důkazní prostředek, kterými by způsobem relevantním pro konkrétní věc argumentoval. Ani při dalším ústním jednání ze dne 24. 3. 2006, z něhož byl pořízen protokol, v němž správce daně podrobně reagoval na všechna písemná vyjádření stěžovatele, nenavrl stěžovatel provedení znaleckého posudku popř. výslech jiné odborně znalé osoby, popř. neučinil další jiné návrhy (viz str. 8 protokolu ze dne 24. 3. 2006, č. j. 16422/06/263932/2720). Neučinil tak ani v podaném odvolání ze dne 11. 4. 2006, ač mu takový postup ust. § 48 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní přímo ukládá. Ve smyslu ust. § 48 odst. 7 cit. zákona nadto mohl stěžovatel do doby vyřízení odvolání jeho obsah doplnit a kdykoli znalecký posudek předložit nebo navrhnout jiný důkazní prostředek.

Ust. § 77 s. ř. s. nepochybně 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 zjistit 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 pro rozsah a způsoby dokazování před soudem, je nutno odvozovat od procesního předpisu, podle kterého je vedeno řízení, v němž je přezkoumávané rozhodnutí vydáno. Soud tak musí zvažovat rozsah doplňování dokazování, aby svou činností nenahrazoval činnost správního orgánu. Co se týče dokazování je procesní postavení účastníků řízení daňového, které je ovládáno zásadou formální pravdy, odlišné od postavení účastníků v řízení vedeném podle správního řádu založeném na zásadě materiální pravdy.

V předmětné věci probíhalo daňové řízení podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Podle § 31 odst. 9 citovaného zákona leží v tomto správním řízení důkazní břemeno na stěžovateli, který je povinen prokázat jím tvrzené skutečnosti. Není povinností správce daně vyhledávat možné důkazní prostředky, které by mohly prokázat tvrzení daňového subjektu. Neunes-li stěžovatel důkazní břemeno ohledně svých tvrzení v průběhu daňového řízení, nelze klást následně jím tvrzený nesprávně zjištěný skutečný stav věci k tíži správnímu orgánu, resp. krajskému soudu.

Krajský soud stěžovatelem navrhovaný znalecký posudek RNDr. L. D. č. 1/2006 ze dne 21. 12. 2006 č. l. 27 - 31, jak vyplývá z protokolu z jednání ze dne 15. 5. 2007, provedl čtením. V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud rovněž uvedl, z jakých důvodů již nebylo třeba další dokazování stran skutkového stavu, který vzal žalovaným za prokázaný, provádět. Nejvyšší správní soud neshledal v postupu krajského soudu pochybení, neboť samotná odborná vyjádření k vlastnímu provádění analýzy, k hodnocení analyzátoru Clinitek 500 a analyzátoru Advia 120 a jejich obecné použitelnosti ve výzkumu i veterinární službě, jakož ani hodnocení minilaboratoří ve zdravotnictví, nemohly odpovédět na otázku, zda zdanitelné plnění, které stěžovatel v konkrétní věci a konkrétním způsobem uskutečnil, podléhalo základní nebo snížené dani z přidané hodnoty.

Jak již Nejvyšší správní soud uvedl ve svém rozhodnutí ze dne 13. 5. 2005, č. j. 5 Afs 123/2004 - 61, smluvní svoboda, které se stěžovatel v průběhu celého řízení dovolává, má různé aspekty. Zejména jde o svobodu utváření obsahu smlouvy a o svobodu rozhodnutí o uzavření smlouvy, tj. svobodu smlouvu uzavřít či neuzavřít. Soukromoprávní smluvní svoboda se však nemůže vyskytovat mimo právní řád nebo dokonce nad ním. Meze smluvní svobody nelze posunout až tam, kde existuje práh zákonnosti. Nelze se tak dovolávat smluvní svobody vždy tehdy, jsou-li vedeny obě strany shodným projevem vůle a shodným úmyslem, přičemž zamýšlený právní úkon odporuje

zákonu nebo jej obchází. Stěžovatel tvrdí, že jeho úmyslem bylo poskytnout komplexní službu a úmyslem zákazníků bylo získat komfort včetně přiměřené ceny bez starosti o technologickou stránku procesu analýz. Přitom právě takovému úmyslu zákazníka zcela legitimně vyhovuje právě pronájem přístroje. Činnosti, které stěžovatel prováděl v souvislosti s chodem přístrojů by nepochybně byl povinen provádět i u pronájmu, neboť povinností pronajímatele je přenechat a udržovat pronajímanou věc ve stavu, v němž může k zamýšlenému účelu sloužit. Takto upravený smluvní vztah by byl v souladu i s předmětem činnosti stěžovatele, když právě pronájem laboratorní techniky má od 21. 12. 1998 v předmětu činnosti zapsán. Naopak zcela vážným úmyslem a vážným projevem vůle stěžovatele nemohlo být poskytování deklarovaných služeb, když mu bylo nepochybně známo, že není k jejich provádění oprávněn, legitimním úmyslem tak mohl být pouze pronájem laboratorního přístroje.

Dle ust. § 2 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění účinném pro dané zdaňovací období se službami rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti a převod nebo využití práv.

Podle ust. § 8 odst. 3 cit. zákona místem zdanitelného plnění při poskytování služeb a při převodu a využití práv je místo, kde má osoba poskytující službu stálou provozovnu, ve které službu poskytuje, resp. místo, kde je služba skutečně poskytována.

Podle ust. § 16 odst. 4 cit. zákona se u služeb uplatňuje snížená sazba; u služeb a prací výrobní povahy uvedených v příloze č. 2 se uplatní základní sazba, u služeb poskytovaných podle smlouvy mandátní se uplatní sazba daně platná pro zdanitelné plnění, které je na základě mandátní smlouvy uskutečňováno, u služeb poskytovaných podle smlouvy komisionářské, smlouvy o zprostředkování a smlouvy o obchodním zastoupení se uplatňuje základní sazba.

Podle ust. § 16 odst. 6 cit. zákona u pronájmu, kdy se po skončení nájemní smlouvy najatá věc vrací pronajímateli, se uplatňuje základní sazba.

V případě stěžovatele byly naplněny předpoklady posledně citovaného ustanovení, když se jednalo o případ, kdy laboratorní přístroje poskytnuté k využívání zdravotnickým zařízením zůstaly ve vlastnictví žalobce a z okolností případu nebylo zjevné, že by tak tomu nemělo být. Nic nenasvědčovalo tomu, že se může jednat např. o splátky na budoucí prodej nebo jinou formu a způsob nakládání, resp. převodu věci. Zdravotnická zařízení neměla v úmyslu tyto přístroje koupit, stejně tak žalobce neměl v úmyslu je prodat. Jak již bylo výše uvedeno, žalobce neprováděl deklarované služby, nedopadá proto na posouzení věci ust. § 16 odst. 4 zákona.

Stěžovatel, jak vyplynulo již z předchozích řízení (zdaňovací období 1999), nepopíral, že svou roli při uzavření smlouvy zde sehrála i snížená sazba DPH. Jak již ve výše citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, nelze nic namítat proti snaze stěžovatele optimalizovat svou daňovou povinnost a tam, kde to zákon připouští volit takové prostředky, aby daňové zatížení minimalizoval. Takové jednání však nesmí vybočit ze zákonného rámce. Pro případ, kdy se tak stane a daňový subjekt jedná způsobem, který zákon obchází za účelem snížení daňové povinnosti, umožňuje ust. § 2 odst. 7 zákona o

správě daní, aby správce daně vzal v úvahu skutečný stav věci zastřený stavem formálně právním. V daném případě žalovaný po rozsáhlém dokazování prokázal, že stěžovatel dodal zdravotnickým zařízením laboratorní přístroje včetně servisních prací, údržby a spotřebního materiálu, poskytnuté činnosti se vztahovaly pouze k věci, která byla předmětem nájmu, nikoli však k samotnému výsledku zamýšlených služeb, tj. provedení samotných analýz a rozborů. Stěžovatel neposkytoval ve skutečnosti služby, které byly uvedeny v předmětu smlouvy o dílo, tyto služby ve skutečnosti prováděla sama zdravotnická zařízení, resp jejich zaměstnanci. Samotné dodání přístroje, byť by byl jakkoli plně automatizován, se tak bez lidského zásahu, jak nutno dovodit, neobešlo.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud v právním posouzení, co se týče kvalifikace zjištěného skutkového stavu a jeho právnímu hodnocení, nepochybil a námitkám stěžovatele v tomto směru nepřisvědčil.

Krajský soud v Hradci Králové je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 12. května 2008

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu