



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce **AUTODOPRAVA PÁLAVA, spol. s r. o.**, se sídlem Kralupy nad Vltavou, Přemyslova 431, zastoupeného JUDr. Radovanem Zubkem, advokátem v Brně, ul. Ant. Slavíka 7, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí ze dne 27. 2. 2006, čj. 2986/06/FŘ 130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2008, čj. 29 Ca 189/2006 – 28,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2008, čj. 29 Ca 189/2006 – 28, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou napadeným správním rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Břeclavi, platebnímu výměru ze dne 30. 5. 2005, čj. 61661/05/298911/6496, kterým žalobci vyměřil nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2004 ve výši 657 081 Kč.

Žalovaný stejně jako finanční úřad zhodnotil, že žalobce nedoložil osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu ve smyslu § 47 odst. 8 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Žalobce, který uskutečňoval v předmětném období mezinárodní přepravu, totiž správci daně nepředložil originál přepravních dokladů potvrzených pohraničním celním úřadem, jak byl dle citovaného ustanovení podle názoru žalovaného povinen. Předložení notářsky ověřených kopií těchto dokladů (nákladních listů CMR) nenaplnilo dle žalovaného požadavek zákona na prokázání rozhodných skutečností. Žalovaný usoudil, že § 47 zákona o dani z přidané hodnoty neumožňuje pro případ

chybějícího přepravního dokladu či jiného jeho nedostatku prokázat osvobození od daně jinak (jak to lze dle § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty).

Co se rozumí „přepravním dokladem“, zákon o dani z přidané hodnoty nedefinoval, ale odkazoval na přepravní doklady využívané u konkrétních dopravních prostředků, jimiž je mezinárodní doprava uskutečňována. V případě žalobce se jednalo o mezinárodní silniční nákladní dopravu zboží, u níž je přepravním dokladem zpravidla nákladní list CMR, jehož obsahové náležitosti, počet vyhotovení a výčet držitelů jednotlivých vyhotovení jsou uvedeny ve vyhlášce ministra zahraničních věcí č. 11/1975 Sb., o Úmluvě o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (Úmluva CMR). Žalovaný dále vyložil, že z Úmluvy CMR plyne, že nákladní list se vyhotovuje ve třech vyhotoveních, z nichž jedno obdrží odesílatel, druhé doprovází zásilku pro jejího příjemce a třetí si ponechává dopravce. Nákladní list je dokladem o tom, že došlo k uzavření přepravní smlouvy, k převzetí zboží dopravcem a o obsahu vzájemných práv a povinností zúčastněných stran. Potvrzení vydávané dle § 141f zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona (pozn.: ve znění účinném do 30. 4. 2004) celním orgánem na žádost přepravce prokazuje, že přepravní smlouva byla splněna; tímto potvrzením se nákladní list stává průkazným ohledně uskutečnění mezinárodní přepravy. Žalovaný uzavřel, že potvrzení celního orgánu nemá charakter rozhodnutí, není nikde evidováno či fyzicky ukládáno, takže jediným důkazem o něm je originál příslušného nákladního listu. Žalovaný zdůraznil, že faktickými držiteli tohoto potvrzení tak mohly (a měly) být osoby uvedené v úmluvě CMR: odesílatel přepravovaného zboží, jeho příjemce a konečně i přepravce.

Podle § 47 odst. 8 věty druhé zákona o dani z přidané hodnoty mohl žalobce doložit osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu pouze předložením originálu nákladního listu s potvrzením pohraničního celního úřadu. Žalovaný proto dospěl k závěru, že předložením notářsky ověřených kopií žalobce zákonnou podmínku nesplnil, a proto mu finanční úřad zcela po právu vyměřil daň z přidané hodnoty za rozhodné období. Uskutečnění mezinárodní přepravy z výše uvedených důvodů nemohl žalobce prokázat ani dalšími jím předloženými doklady: objednávkami, fakturami, interní záznamy o provozu vozidel.

Žalovaný dodal, že z § 72 zákona ČNR č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářského řádu), vyplývá toliko „možnost“, aby ověřené kopie dokumentů sloužily jako podklad pro uplatňování nebo prokazování práv. Zda je notářsky ověřená kopie způsobilá skutečně vyvolat vznik, změnu nebo zánik práv, vyplývá z dalších právních předpisů, jimiž se konkrétní práva řídí, nebo ze smluvních závazků. Poukázal dále na to, že vidimací není potvrzována správnost a pravdivost údajů v listině, ale pouze to, že se kopie doslova shoduje s předloženou listinou. V této souvislosti zdůraznil, že v jiné věci týkající se žalobce, konkrétně jeho nároku na osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu za období 4. čtvrtletí roku 2003, žalovaný zjistil, že kopie nákladního listu CMR (č. A 0667413) předložená žalobcem k prokázání přepravy v tomto zdaňovacím období obsahuje rozdílné údaje od kopie pořízené z originálu téhož listu, kterou žalovaný získal dožádáním u místně příslušného správce daně společnosti AUTOEXPRES Karel Psota, tj. objednatele přepravy.

Žalobou ze dne 26. 4. 2006 se u Krajského soudu v Brně domáhal žalobce zrušení celkem čtyř rozhodnutí žalovaného, přičemž tři z nich soud vyloučil usnesením ze dne 26. 5. 2006, čj. 29 Ca 117/2006 - 27, k samostatnému řízení. Předmětem řízení vedeném pod sp. zn. 29 Ca 189/2006 tak zůstala pouze žaloba proti shora popsanému správnímu rozhodnutí. Ta byla v záhlaví citovaným rozsudkem zamítnuta.

Krajský soud plně odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Konstatoval, že žalobní námitky se shodovaly s námitkami žalobce v jeho odvolání, přičemž z napadeného rozhodnutí je zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci žalobce za důvodnou, a ani krajský soud nedospěl k odlišným závěrům.

Krajský soud tedy shodně s žalovaným vyslovil, že v projednávané věci nebylo přípustné doložit osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu jinak, než důkazními prostředky speciálně vymezenými v § 47 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty. Jimi se rozumí toliko originál přepravního dokladu potvrzeného pohraničním celním úřadem, nikoli jeho kopie, byť ověřená notářem. Argumentace žalobce ustanoveními notářského řádu byla nepřipadná, neboť z § 72 téhož zákona žalovaný správně dovodil, že *„notář osvědčuje skutečnosti a prohlášení, které by mohly být podkladem pro uplatňování nebo prokazování práv nebo kterými by mohly být způsobeny právní následky. V dané věci tomu tak ale nebylo.“* Krajský soud k tomu dále uvedl, že souhlasí se žalobcem, že notář vidimací ověřuje, že opis souhlasí s prvopisem listiny, ovšem nepotvrzuje autentičnost původní (tedy mu předložené) listiny, která tak vůbec nemusela být originálem. Jelikož žalobce nepředložil originály přepravních dokladů, nesplnil podmínku stanovenou v § 47 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty, a nemůže tedy být posuzována pravdivost jím předložených listin (ověřených kopií).

Žalobce proti citovanému rozsudku včas brojil kasační stížností, kterou opíral o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy důvody nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem.

Vlastní námitky žalobce (stěžovatel) předeslal vysvětlením rozporu, v němž se ocitl výklad žalovaného a krajského soudu s dlouhodobou praxí dopravců. Připustil, že dle úmluvy CMR se vyhotovuje nákladní list CMR ve třech vyhotoveních, resp. průpisech, přičemž jeden zůstává odesílateli a druhý obdrží příjemce zboží; třetí díl však často *„požadují zabraniční celníci pod hrozbou nepovolení přejezdu státní hranice“*. Tento problém stěžovatel řešil tak, že *„doklad obdržel kupující společně se zbožím a vývozce s fakturou za přepravu, když úhradu faktury za přepravu podmiňuje přiložením přepravního listu CMR. Před jeho odesláním vývozci si z tohoto dokladu stěžovatel opatřil ověřenou kopii.“*

Stěžejní spornou otázkou, jejíž řešení nabídnuté žalovaným a krajským soudem stěžovatel napadl, je, zda byl povinen předložit správci daně originál nákladního listu CMR, či zda stačila jeho notářsky ověřená kopie.

K tomu stěžovatel argumentoval tím, že z § 47 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty nevyplýnul explicitně požadavek na předložení originálu nákladního listu. Pokud by bylo skutečně třeba předložit toliko jeho originál, byl by takový požadavek výslovně zakotven v textu zákona. Na podporu tohoto výkladu stěžovatel demonstrativně vyčetl

několik zákonných ustanovení, kde se vyskytuje výraz „originál“ listiny. Jelikož § 47 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty mezi taková ustanovení nepatří, je dle jeho názoru vznesení požadavku na předložení originálu nákladního listu nepřipustně rozšiřujícím výkladem zcela mimo záměr zákonodárce. Tvzení, že není-li v právním předpise výslovně uveden požadavek na předložení originálu listiny, postačí její ověřená kopie, podpořil stěžovatel poukázáním na praxi soudů ve věcech zápisu do obchodního rejstříku, protože např. v § 112 odst. 2 obchodního zákoníku není uvedeno nic bližšího ohledně povahy předkládaných listin z hlediska jejich původnosti, avšak rejstříkové soudy běžně přijímají ověřené kopie.

Z důvodu nesprávného právního výkladu proto stěžovatel navrhl, aby kasační soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal v plném rozsahu na odůvodnění napadeného správního rozhodnutí, na své vyjádření k žalobě a konečně i na odůvodnění rozsudku, kterým byly přejaty závěry žalovaného. Zdůraznil, že v případě, že by zákon připouštěl předložení pouhé kopie, byť notářsky ověřené, nákladního listu CMR, musel by tak učinit výslovně. Jelikož zákon o dani z přidané hodnoty „ani jiný právní předpis“ takové ustanovení neobsahuje, je nutno trvat na výkladu, že lze předložit pouze originál této listiny. Žalovaný také odmítl tvrzení stěžovatele, že se dopustil rozšiřujícího a formalistického výkladu, neboť podle jeho názoru pouze vyšel z doslovného textu předmětného ustanovení, které stanoví požadavek na předložení konkrétního důkazu (přepraveního dokladu potvrzeného pohraničním celním úřadem). Jestliže se stěžovatel vlastním jednáním připravil o originál nákladního listu CMR, který mu dle článku 5 bodu 1 úmluvy CMR náležel, dostal se tím sám do důkazní nouze.

Pokračoval, že § 47 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty obsahoval odlišnou právní úpravu od § 19 odst. 2 téhož zákona, na který v průběhu řízení již stěžovatel poukazoval, a jehož věta druhá výslovně stanovila, že chybějící náležitosti daňového dokladu, kterým se prokazuje nárok na odpočet DPH na vstupu, lze tyto skutečnosti prokázat i jinak, tj. postupem dle daňového řádu, konkrétně jeho § 31 odst. 4 (připouštějícím použití veřejných listin jako důkazu). Skutečnost, že § 47 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty takový odkaz neobsahuje, svědčí dle žalovaného o tom, že jediným přípustným důkazem mohl být originál přepraveního dokladu.

Na závěr žalovaný navrhl, aby s ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu a dospěl k závěru, že je důvodná.

Klíčovou otázkou sporu je, zda osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu může daňový subjekt, který uskutečňuje mezinárodní přepravu, uplatnit toliko předložením originálu nebo i notářsky ověřené kopie přepraveního dokladu potvrzeného pohraničním celním úřadem. Relevantní právní úpravou k vyřešení této otázky je zejména § 47 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty (viz k tomu § 111 odst. 1, přechodná ustanovení, zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

Citované ustanovení podmiňovalo nárok na osvobození předložením přepravního dokladu potvrzeného pohraničním celním úřadem. Na rozdíl od obecné úpravy dokazování tvrzených skutečností, která je obsažena v daňovém řádu, stanovilo tedy konkrétní důkazní prostředek, a to listinu specifikovanou co do povahy (přepravní doklad dle druhu přepravy) i co do náležitostí (potvrzenou pohraničním celním úřadem). Z toho vyplývá, že nelze aplikovat § 31 odst. 4 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (daňového řádu, d. ř.), který stanoví, že „*jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy.*“. V demonstrativním výčtu jsou následně uvedeny např. podání daňových subjektů, svědecké výpovědi, znalecké posudky či veřejné listiny. V tomto ohledu je tedy možno dát za pravdu žalovanému, ovšem nikoliv závěrům, kterým z toho vyvodil, ani úvahám, na jejichž základě k vyloučení uvedeného ustanovení na posuzovaný případ došel, a s nimiž souhlasil i krajský soud.

Daňový řád je obecným právním předpisem, kterým se řídí správa daní a poplatků a další zákonem stanovené případy (§ 1 odst. 1 d. ř.). Aplikuje se tedy i na daňová řízení ve věcech daně z přidané hodnoty, a to aniž by na něj musela jednotlivá ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty výslovně odkazovat. Argument *a contrario*, že § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty odkazuje výslovně na § 31 odst. 4 d. ř. (tj. prokazování nároku na odpočet daně v případě, že daňový doklad neobsahuje všechny náležitosti) a naopak posuzovaný § 47 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty takový odkaz neobsahuje a tudíž § 31 odst. 4 aplikovat nelze, je zcela nepřipadný a chybný. Při uplatnění nároku na osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu při mezinárodní přepravě je dle § 47 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty daňový subjekt povinen doložit správci daně zejména přepravní doklad potvrzený pohraničním celním úřadem. Důsledkem nesprávných úvah žalovaného je vyloučení připuštění kopií listin jako důkazů v případě, kdy se nepoužije § 31 odst. 4 d. ř.

Nejprve je tedy třeba vyřešit otázku, jaký význam pro dané řízení má „notářsky ověřená kopie“. Žalovaný ani krajský soud ji nepovažovali za přípustnou na místo originálu listiny, naopak stěžovatel (v žalobě) zdůrazňoval, že notář při vidimaci musí znát obsah ověřované listiny a rozumět mu a tudíž je schopen potvrdit ověřovací doložkou úplnou shodu s prvopisem listiny; z toho dovodil, že notářem potvrzená (ověřená) shoda kopie s originálem listiny je natolik dostatečná, aby tím byl plně originál nahrazen.

Oba účastníci řízení před krajským soudem se v této souvislosti zabývali také výkladem § 72 notářského řádu. Podle tohoto ustanovení „*notář osvědčuje na žádost skutečnosti a prohlášení, které by mohly být podkladem pro uplatňování nebo prokazování práv nebo kterými by mohly být způsobeny právní následky*“; ve výčtu osvědčení, která notář provádí je v písm. a) uvedena i vidimace. Vyjádření účastníků nastiňovala různé výklady tohoto ustanovení, přičemž je však nutno poznamenat, že pro řešený případ není toto ustanovení významné. Formulace, že notář osvědčuje „*skutečnosti, které by mohla být podkladem pro uplatňování nebo prokazování práv*“ pouze velmi obecně stanoví okruh skutečností, jichž se může týkat tato oblast činnosti notáře. Výčet těchto skutečností je pak uveden dále v citovaném ustanovení (mezi nimi i vidimace, legalizace atd.) Nelze z něho však dovozovat jakékoli závěry o „uplatňovaných právech“ apod. To je předmětem úpravy

dalších právních předpisů a již z podstaty věci nemůže spadat do okruhu vztahů upravených notářským řádem.

Naopak relevantní jsou § 6 a § 73 notářského řádu (jichž se také stěžovatel dovolával). Ustanovení § 6 představuje klíčové ustanovení notářského řádu v tom smyslu, že na něj odkazují některé právní předpisy jako na zvláštní předpis, který prohlašuje určité listiny za veřejné. Jedná se o „*notářské zápisy a jejich stejnopisy, výpisy z notářských zápisů a listiny o ověření, jestliže splňují náležitosti stanovené pro ně tímto zákonem*“.

„Listinou o ověření“ se v daném případě rozumí ověřovací doložka, jejíž náležitosti a podmínky pro vydání jsou blíže upraveny v § 73 notářského řádu, o ověřování shody opisu nebo kopie s listinou. V posuzované věci je třeba vyjít ze znění uvedeného ustanovení účinného do 30. 4. 2004, tedy před jeho novelizací provedenou zákonem č. 18/2004 Sb. Zákon ukládal notáři povinnost v ověřovací doložce mimo jiné uvést, „*zda opis souhlasí doslovně s listinou, z níž byl pořízen, zda tato listina je prvopisem nebo ověřeným opisem a z kolika listů nebo archů se skládá*“.

Ověřovací doložka představuje prohlášení příslušného, zákonem určeného, orgánu [tj. buď notáře, či orgánu určeného v zákoně ČNR č. 41/1993 Sb., od 1. 3. 2006 v zákoně č. 21/2006 Sb., o ověřování shody opisu nebo kopie s listinou a o ověřování pravosti podpisu (zákon o ověřování)] o shodě opisu nebo kopie s předloženou listinou. Tato ověřovací doložka má pak účinky veřejné listiny.

Pojem veřejné listiny není v právním řádu České republiky nikde obecně definován; přesto je v řadě právních předpisů použit. Nejmarkantnější je zřejmě § 134 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu: „*listiny vydané soudy České republiky nebo jinými státními orgány v mezích jejich pravomoci, jakož i listiny, které jsou zvláštními předpisy prohlášeny za veřejné, potvrzují, že jde o nařízení nebo prohlášení orgánu, který listinu vydal, a není-li dokázán opak, i pravdivost toho, co je v nich osvědčeno nebo potvrzeno*“. Znamená to, že na rozdíl od soukromých listin (tedy všech ostatních) má veřejná listina podstatně vyšší důkazní sílu: účastník řízení, který popírá pravost či správnost listiny musí svá tvrzení prokázat (unést důkazní břemeno); naproti tomu ohledně soukromé listiny postačí formální popření správnosti listiny a důkazní povinnost je tím automaticky přenesena na účastníka řízení, který listinu v řízení předložil.

Správní řád (zákon č. 500/2004 Sb.) také nově v § 53 odst. 3 upravuje blíže dokazování veřejnou listinou, a to v zásadě stejně, jako citovaný občanský soudní řád, pouze k veřejným listinám navíc výslovně přičítá listiny vydané *orgány územních samosprávných celků v mezích jejich pravomoci*.

Daňový řád jako obecný procesní předpis pro řízení o všech daních zvláštní definici ani použití veřejných listin neobsahuje. Pouze veřejnou listinu zmiňuje v citovaném ustanovení jako možný důkazní prostředek. I v těchto řízeních je však třeba vzít v úvahu „zvláštní předpisy“, resp. slovy správního řádu „zvláštní zákony“, v nichž jsou určité listiny prohlášeny za veřejné, a na které výslovně odkazuje jak o. s. ř., tak i správní řád (viz výše).

Mezi veřejné listiny je tedy ustanovením § 6 notářského řádu zařazena i ověřovací doložka, jíž notář osvědčuje shodu opisu či kopie listiny s její předlohou. Je však nutno zdůraznit, že sama kopie listiny či její opis přitom ani připojením ověřovací doložky (veřejné listiny) nezmění svůj soukromý charakter. S ohledem na uvedený výklad lze tedy jinými slovy říci, že důkazní břemeno ohledně pravosti a správnosti listiny, jejíž kopie se dle ověření shoduje s originálem [popř. s jinou již ověřenou kopií, viz § 73 odst. 2 písm. a) notářského řádu v relevantním znění], nese nadále subjekt, který tuto listinu předložil, veřejnou vírou ve správnost a pravost veřejné listiny je nadána pouze ověřovací doložka.

Ze všech uvedených skutečností tedy vyplývá pro posuzovaný případ následující:

Oba účastníci řízení opírali své výklady o odlišné chápání toho, zda - nestanoví-li právní předpis výslovně požadavek na originál listiny (důkazu) - je možno předložit (ověřenou) kopii, či zda naopak právě přípustnost předložení kopie musí být výslovně v předpise uvedena.

Obě strany se však ve svých právních výkladech poněkud odchýlily od problému, který je pro řešenou věc podstatný. Přípustnost předložení kopie listiny není než otázka provádění dokazování. Pro řízení podle shora zmíněného občanského soudního řádu existuje řada rozhodnutí Nejvyššího soudu. Např. v rozsudku ze dne 31. 7. 2006, sp. zn. 33 Odo 562/2006, vyslovil, že „*občanský soudní řád v žádném ustanovení neukládá soudu povinnost provádět důkaz listinami pouze jejich originály, proto i důkaz provedený fotokopii listiny hodnotí soud jako každý jiný důkaz*“. V rozsudku ze dne 22. 6. 2004, sp. zn. 32 Odo 964/2003, konstatoval, že důkaz provedený fotokopii listiny hodnotí soud jako každý jiný důkaz podle zásad upravených v § 132 a násl. o. s. ř. I když jsou originály listin obecně jako důkazní prostředek zásadně vhodnější než jejich neověřené fotokopie, nelze postup, kdy se soud spokojí s prostými fotokopii listin, prohlásit za odporující zákonu; v této souvislosti lze pouze vážít průkaznost provedeného důkazu.

Z uvedeného vyplývá, že dle ustálené judikatury lze v civilním soudním řízení použít dokonce i prosté, neověřené kopie listin, přičemž je věcí hodnocení důkazu, jak k nim soud v konkrétní věci přistoupí. Veřejná listina v podobě doložky o ověření kopie s originálem listiny je pak nadána presumpcí pravosti a správnosti. Opět je ale nutno zdůraznit, že tato důkazní výhoda se vztahuje toliko k doložce, nikoli k obsahu listiny samotné. Obdobné principy platí i pro správní řízení upravené ve správním řádu (§ 53). Konečně také při řízení před soudy ve věcech správního soudnictví lze jako interpretační pravidlo mimo jiné § 134 o. s. ř., neboť dle § 64 s. ř. s. se, nestanoví-li tento zákon jinak, použijí přiměřeně ustanovení první a třetí části občanského soudního řádu (tedy i § 134 zařazený do části třetí o. s. ř.). Jen pro úplnost výčtu klíčových procesních předpisů sluší se poznamenat, že v trestním řízení (upraveném trestním řádem) lze provádět důkaz veřejnými listinami; na rozdíl od výše uvedených zákonů jim však není přiznána žádná zvláštní důkazní moc.

Řešený spor tedy nezávisí primárně na vztahu § 47 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty a § 31 odst. 4 d. ř.; bylo již řečeno, že tento vztah se řídí zásadou speciality, tedy je-li stanoven pouze jeden výhradní důkazní prostředek, nelze předkládat důkazní prostředek jiný. Sporná otázka, zda byl žalobce povinen předložit originál přepravního

dokladu, však již nemůže být řešena pomocí citovaných ustanovení, neboť ty řeší pouze určitý druh důkazu, nenaznačují však způsob jeho hodnocení. Správce daně je při předložení zákonem požadovaného speciálního důkazního prostředku povinen hodnotit jej jako každý jiný důkaz předložený kdykoli v jakémkoli daňovém řízení, tedy v první řadě z hlediska jeho pravosti a správnosti. Co do správnosti, tedy pravdivosti obsahu listiny, nemůže být činěn rozdíl mezi originálem a kopií listiny a správce daně je hodnotí zcela identickým postupem. Rozdíl oproti originálu spočívá zejména v posouzení pravosti kopie, tedy v uvěření tomu, zda listinu skutečně vydal ten, o němž je to v listině tvrzeno. V případě kopie listiny, která obsahuje ověřovací doložku, napomáhá závěru hodnotícího subjektu (zde správce daně) existence listiny, kterou notářský řád prohlásil za veřejnou, tj. ověřovací doložky. Přestože § 99 d. ř. vylučuje v daňovém řízení použití správního řádu (v době vydání napadených správních rozhodnutí jím byl zákon č. 71/1967 Sb.) a vyloučena je samozřejmě také aplikace občanského soudního řádu, a nelze tudíž vyjít bezprostředně z principu veřejné víry (předpoklad pravosti listiny a správnosti jejího obsahu); i zde však musí platit, že správce daně, má-li pochybnosti ohledně prokázání tvrzených skutečností, musí tyto pochybnosti zdůvodnit. Jinak řečeno, předloží-li daňový subjekt zákonem požadovaný listinný důkaz, musí správce daně dostatečně jasným a srozumitelným způsobem zdůvodnit, proč takový důkaz nepovažuje za průkazný. Je-li v něm obsažena také ověřovací doložka dle § 73 notářského řádu, musí správce daně nejprve v tomto ohledu posoudit, zda tato listina splňuje náležitosti stanovené notářským řádem, aby mohla být skutečně považována za veřejnou listinu dle tohoto zákona (§ 6), a dále pak zkoumá obsah doložky (tedy zda byla kopie pořízená z originálu listiny, zda s ní doslovně souhlasí, zda byly na opisu provedeny opravy neshod s předloženou listinou apod., viz § 73 ve znění účinném do 30. 4. 2004).

Ustanovení § 31 odst. 4 d. ř. se nepoužije, nelze tedy aplikovat ani jeho poslední větu, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Správce daně má k dispozici (již ze zákona) pouze jeden druh důkazního prostředku a je povinen vysvětlit, z jakého důvodu jej případně nepovažuje za dostatečný z hlediska prokázání tvrzených skutečností. Zvláštní důraz přitom musí klást na eventuální zpochybnění veřejné listiny. Nejen že přitom musí zachovávat obecné principy daňového řádu (zejm. požadavek na úplné a správné zjištění daňové povinnosti), ale nemůže pomíjet také zásady právního státu, mezi něž patří na prvním místě právní jistota a princip legitimního očekávání. Zvláště je to markantní z hlediska soudního přezkumu: jestliže výše bylo uvedeno, že dokazování před správními soudy se řídí (přiměřeně) občanským soudním řádem a soud tedy vychází, není-li prokázán opak, z pravosti a pravdivosti veřejné listiny, není možné připustit, aby správní orgán - správce daně byl oprávněn bez dalšího veřejnou listinu pominout, jako by vůbec nebyla předložena. Takový postup by zajisté velmi radikálně otrásl jistotou a očekáváním daňových subjektů.

V posuzovaném případě žalovaný stejně jako finanční úřad nevzali v úvahu předložené notářsky ověřené kopie přepravních dokladů. Aniž se jimi blíže zabývali a vzali v potaz veřejnou listinu, která byla do každé z kopií zakomponována, trvali na předložení originálu přepravních dokladů s pouhým odkazem na § 47 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty, který dle jejich výkladu vyžadoval předložení originálu listin.

Správci daně tak nejen zaměnili při svém výkladu požadavek zákona na specifický důkazní prostředek s postupem při hodnocení důkazů, ale dopustili se také porušení pravidel hodnocení důkazů, které prakticky vůbec neprovedli. Je nepřipustné, aby zásadním vysvětlením toho, proč jako důkazní předložené ověřené kopie neuznali, byl poukaz na jiné daňové řízení, v němž u jednoho přepravního dokladu byly zjištěny určité rozdíly (třetí čtvrtletí roku 2003). Správní orgán se tím dopustil nepřipustného skutkového zjednodušení, kdy zpochybněním jednoho důkazního prostředku (ve zcela jiném řízení) zbavil *a priori* daňový subjekt možnosti předkládat důkazní prostředky stejného typu v dalších řízeních.

Názor krajského soudu tedy není správný. Krajský soud sice správně poukázal na nutnost jednotného výkladu právních institutů uvnitř celého právního řádu, nicméně při svých závěrech v tomto duchu nepostupoval. Nesprávná je jeho hypotéza, že vidimací notář ověřoval pouze shodu s „předloženou listinou“ nikoli „autentičnost původní listiny“. Jak již bylo výše uvedeno, z citovaného § 73 plynula notáři povinnost výslovně uvést, zda předkládaná listina je originálem či již ověřeným opisem, stejně jako zaznamenat případné zásahy do listiny. I kdyby tedy nebyla ověřovaná listina originálem, ale již jinou ověřenou kopií, bylo by zjiitelné, zda po provedení její vidimace došlo k pozdější změně této listiny. Krajský soud zřejmě nemohl mít na mysli, že by notář ověřil jinou listinu, než právě originál či ověřenou kopii. Navíc nahlédnutím do správního spisu mohl krajský soud zjistit, že veškeré založené kopie nákladních listů obsahují vidimační doložky potvrzující shodu s „prvopisem“ listiny. Prvopisem se zřetelem rozumí „originál“ listiny. Zpochybňování „autentičnosti“ těchto nákladních listů tedy bylo jen spekulativní, nepodložené konkrétními okolnostmi.

Z výše uvedených důvodů proto kasační soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Brně, a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V následném řízení krajský soud, vázán právním názorem kasačního soudu shora vyloženým, věc znovu projedná a rozhodne.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. Krajský soud v Brně v novém rozhodnutí.

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

V Brně 24. dubna 2009

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu