



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **DSA a. s.**, se sídlem Mladoboleslavská, hala č. 58, letiště Kbely, Praha 9, zastoupené Mgr. Alešem Dvorským, advokátem se sídlem Cihlářská 19, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2007, č. j. 11171/07-1300-601060, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 4. 2009, č. j. 31 Ca 36/2008 - 83,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 4. 2009, č. j. 31 Ca 36/2008 - 83, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včasnou kasační stížností se žalobkyně (dále i „stěžovatelka“) domáhala zrušení pravomocného rozsudku, kterým krajský soud zamítl její žalobu proti shora označenému rozhodnutí žalovaného. Jím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2002 ve výši 567 134 Kč.

Žalobkyně se včasnou žalobou domáhala zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného; tvrdila, že žalovaný neprovedl navržené důkazy a nezjistil tak řádně skutečný stav věci. Zamítnutí navržených důkazů navíc nezdůvodnil a vyvodil ze skutkových zjištění nesprávné závěry.

Krajský soud žalobu zamítl; uvedl, že k otázce uplatnění nároku na odpočet daně z faktury na opravu oplocení objektu na parcele č. 188/54 zjistil ze správního spisu, že zmíněný pozemek nebyl v rozhodné době vůbec oplocen, oprava stávajícího oplocení tudíž nepřípadala v úvahu. Žalobkyni se nepodařilo prokázat, že by pozemek byl oplocen již dříve a že její povinností bylo dbát o údržbu stávajícího stavu; žalobkyně v tomto ohledu neprokázala, že by použila přijatá zdanitelná plnění ke svému podnikání.

Krajský soud neshledal důvodnou ani další žalobní námitku, podle níž žalovaný nesprávně žalobkyni neuznal nárok na odpočet daně na vstupu z plnění dle faktury č. 2221185 vystavené za odborné technické práce při udržení letové způsobilosti vrtulníků AS355F2 v letovém provozu ČR. Předmětem smlouvy o poskytování a zajišťování služeb (ze dne 15. 12. 2001, uzavřené s dodavatelem LD Aviation Prague, s. r. o.) byl závazek spočívající v poskytování a zajišťování služeb na udržení letového provozu vrtulníků, v poradenství, zajištění expresních dodávek od výrobce, zajištění pravidelných analýz a testování všech systémů vrtulníků, dále jazykové asistence, atd. Soud přisvědčil žalovanému, že takové ujednání není dostatečným důkazem o tom, že služby byly skutečně poskytnuty, že tedy ke konkrétnímu zdanitelnému plnění skutečně došlo; další důkazy žalobkyně nepředložila. Soud zdůraznil, že bylo na žalobkyni, aby o jednotlivých poskytnutých službách (plněních) vedla řádnou evidenci. Pokud tuto povinnost neplnila, neoznačila ani o jaká konkrétní plnění se mělo jednat, pak samotný výsledek jí navrženého svědka (statutárního zástupce dodavatele) by nemohl být dostačujícím důkazem o poskytnutých službách. Výsledek výslechu navrženého svědka by totiž nebylo ani s čím porovnat.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně včas kasační stížnost z důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a) a písm. b) s. ř. s.

Podstata jejích námitek spočívala v tvrzení, že v průběhu daňového řízení navrhovala výsledek svědka, který by potvrdil uskutečnění zmíněných plnění. Navrhovala předně výsledek svědka J. N., jednatele poskytovatele služeb, navrhovala pak i provedení místního šetření ve společnosti dodavatele služeb. Navržené důkazní prostředky nebyly vůbec provedeny, a to bez odůvodnění. Tento postup žalovaného soud nesprávně aproboval. Navíc návrhem na provedení důkazu místním šetřením za účelem získání písemných důkazních prostředků přímo u dodavatele sporných služeb a jeho odmítnutím v daňovém řízení se soud pak nezabýval vůbec. Krajský soud tak nesprávně předem selektoval hodnotu jednotlivých důkazů, aniž by byly provedeny; výpovědi svědka totiž přikládal nižší hodnotu, nežli písemnostem.

Stěžovatelka zdůraznila, že stejný soud ve zcela shodné věci (vůči shodným plněním) vydal odlišný rozsudek, pokud posuzoval rozhodnutí žalovaného, jímž mu byla doměřena daň z příjmů. Soud totiž rozhodnutí žalovaného zrušil (č. j. 31 Ca 31/2008 - 96). V tomto odlišném případě však soud přiznává důkazu výslechu svědka N. význam.

Postupem krajského soudu tak byla navíc porušena zásada předvídatelnosti práva, neboť podle jednoho ze zmíněných rozsudků je neprovedení důkazu v souladu se zákonem a podle druhého je žalobní námitka mířící do neprovedení důkazů důvodná. Závěrem

žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný důvodnost kasační stížnosti popřel, setrval na důvodech obsažených ve vyjádření k žalobě.

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

Tvrzené námitky lze v podstatě rozdělit do dvou okruhů. Jedním z nich je odmítnutí výsledku svědka, jednatele společnosti LD Aviation Prague, s. r. o. (poskytovatele předmětných plnění), který měl dle mínění žalobkyně prokázat uskutečnění plnění plynoucích ze smlouvy; stejný soud nadto posuzoval neprovedení výsledku odlišně ve věci, která se týkala daně z příjmu a odlišně ve věci nyní souzené, ačkoliv se jednalo o shodné plnění.

Dalším okruhem je pak posouzení absence odůvodnění odmítnutí provedení důkazu místním šetřením. Touto námitkou žalobkyně se nezabýval ani žalovaný, ani krajský soud.

K otázce odmítnutí návrhu na provedení konkrétních důkazů ve správním (jakož i soudním) řízení se zdejší soud mnohokrát vyjadřoval, vycházejí rovněž ze zcela konzistentní judikatury Ústavního soudu.

Ústavní soud k otázce tzv. opomenutého důkazu uvedl, že zásadám spravedlivého procesu odpovídá nejen možnost účastníka řízení vyjádřit se k provedeným důkazům, nýbrž i navrhnout důkazy vlastní. Soud (a tedy ani správní orgán) sice není povinen provést všechny navržené důkazy, avšak musí o vznesených návrzích rozhodnout a – pokud jim nevyhoví – ve svém rozhodnutí vyložit, z jakých důvodů (zpravidla ve vztahu k hmotněprávním předpisům, které aplikoval a k právním závěrům, k nimž na skutkovém základě věci dospěl) navržené důkazy neprovedl, resp. pro základ svých skutkových zjištění je nepřevzal (srov. Nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 61/94, Sb. ÚS, sv. 3, s. 51, obdobně např. nález sp. zn. I. ÚS 549/2000, Sb. ÚS, sv. 22, s. 65, nález sp. zn. II. ÚS 663/2000, Sb. ÚS, sv. 22, s. 19, nález sp. zn. IV. ÚS 67/2000, Sb. ÚS, sv. 21, s. 153; dostupné též na <http://nalus.usoud.cz>).

Ve vztahu k návrhu žalobkyně, jež se týkal výsledku svědka (jednatele společnosti LD Aviation Prague, s. r. o.) žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že specifikovaná smlouva (uzavřená mezi žalobkyní a společností LD Aviation Prague, s. r. o.), na jejímž základě měla být zdanitelná plnění poskytována, není sama o sobě žádným důkazem svědčícím o uskutečnění konkrétních zdanitelných plnění, z jejichž hodnoty měla žalobkyně nárokovat odpočet daně. Této skutečnosti přisvědčila (i v kasační stížnosti) sama žalobkyně. Z uvedeného důvodu požadoval nejprve správce daně a poté i žalovaný důkaz o tom, že ke zdanitelnému plnění docházelo, jakož i o tom, o která konkrétní plnění se mělo jednat. Žalobkyně však žádná konkrétní plnění neoznačila. To byl ostatně i důvod, pro který považoval žalovaný výslech navrženého svědka za zcela bezpředmětný. Nebylo-li totiž žalovanou označeno či specifikováno plnění, jehož uskutečnění hodlala

výslechem svědka prokázat, pak by i provedený výslech nebylo s čím porovnat; nebylo tedy *de facto* co prokazovat. S tímto závěrem se krajský soud ztotožnil a ztotožňuje se s ním i Nejvyšší správní soud.

Je zcela zřejmé, že je právem daňového subjektu navrhopat (tedy nejen sám důkazy předkládat) provedení konkrétních důkazů správci daně či žalovanému ve stadiu odvolacího řízení. Je však předně v jeho zájmu též uvést, co hodlá provedením navrženého důkazního prostředku prokázat. Uvedla-li by žalobkyně konkrétní plnění, jež měla přijmout (a jež nebyla již předem předmětem jiných plnění zahrnutých duplicitně), pak by mělo význam důkaz provést a po jeho zhodnocení v souvislosti s ostatními zjištěními vyvodit z jeho výsledku patřičný závěr. Pokud však žalobkyně nebyla s to označit konkrétní přijatá zdanitelná plnění, pak výpověď svědka byla nadbytečná, neboť by nebylo možné jeho výroky porovnat s tvrzením žalobkyně.

V tomto ohledu tedy Nejvyšší správní soud uzavírá, že se ztotožňuje se závěry a důvody, které uvedli žalovaný i krajský soud ve svých rozhodnutích a pro které bylo provedení výslechu navrženého svědka odmítnuto.

Žalovaná zpochybňuje tento závěr a argumentuje právním názorem, vyjádřeným, dle jejího názoru, k této problematice v jiném rozhodnutí městského soudu ve zcela obdobné věci - sp. zn. 31 Ca 31/2008.

Nejvyšší správní soud ověřil, že se jedná o věc stejné žalobkyně a týká se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002. Tímto rozsudkem skutečně krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, avšak důvodem byla skutečnost, že žalovaný v rozhodnutí žádným způsobem neodůvodnil neprovedení navrženého důkazu (výslechu téhož svědka). Rozhodnutí bylo tedy zrušeno pro nepřezkoumatelnost a není proto správný závěr žalobkyně, že o totožné situaci soud rozhodl shodně. V nyní souzené věci totiž napadené rozhodnutí žalovaného obsahovalo (jak shora popsáno) odůvodnění neprovedení výslechu navrženého svědka. Tato námitka žalobkyně tedy nebyla důvodná.

Jiná je ovšem otázka, týkající se kasační námitky neprovedení místního šetření, přesněji řečeno absence odůvodnění jeho neprovedení.

Jak bylo zmíněno shora, zásadám spravedlivého procesu odpovídá nejen možnost účastníka řízení vyjádřit se k provedeným důkazům a navrhnout důkazy vlastní, ale předně též povinnost správního orgánu (i soudu) o vznesených návrzích rozhodnout a i když jim nevyhoví, pak ve svém rozhodnutí vyložit, z jakých důvodů tak učinil.

K této otázce (nepřezkoumatelnosti rozhodnutí) se Nejvyšší správní soud zcela konzistentně a opakovaně již vyjadřoval. Například v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS (též na www.nssoud.cz), zdejší soud s odkazem na dosavadní konzistentní judikaturu konstatoval, že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek*

důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Nestačí, pokud soud při vypořádávání se touto argumentací účastníka pouze konstatuje, že tato je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá.“ Odůvodnění napadeného rozsudku je proto v tomto bodě nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud upozorňuje, že ve smyslu judikatury Ústavního soudu nemůže namísto krajského soudu hodnotit nezbytnost provedení právě citovaného důkazu. Teprve poté, co z odůvodnění rozsudku krajského soudu budou zřetelné veškeré důvody rozhodnutí, včetně eventuálního *odůvodněného* rozhodnutí soudu o tom, proč není provedení stěžovatelkou navrženého důkazu nezbytné, bude se moci stěžovatelka bránit cestou nové kasační stížnosti (viz nález ÚS ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, přístupný na <http://nalus.usoud.cz>).

Vzhledem k této skutečnosti je tato kasační námitka důvodná a to pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Z uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná a proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem zde vysloveným (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). O náhradě

nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 2. prosince 2009

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu