



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **CYREX-ELEKTRO s. r. o.**, se sídlem Čermákova 1926/2, Velké Meziříčí, IČ 253 15 609, zastoupena JUDr. Milošem Jirmanem, advokátem se sídlem Nádražní 21, Žďár nad Sázavou, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 5. 2008, čj. 7384/08-1300-700225, čj. 7533/08-1300-700225, a ze dne 8. 8. 2008, čj. 13741/08-1300-700225, čj. 13743/08-1300-700225, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 9. 2009, čj. 31 Ca 99/2008 - 53,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 9. 2009, čj. 31 Ca 99/2008 - 53, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Rozsudkem uvedeným v záhlaví krajský soud zamítl žaloby proti shora uvedeným rozhodnutím žalovaného, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Velkém Meziříčí (dále jen „správce daně“). Těmito rozhodnutími - platebními výměry - byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2005, prosinec 2005, prosinec 2002 - březen 2004 (bez října 2003 a února 2004), květen 2004 - listopad 2005 (bez srpna 2004, ledna 2005 a září 2005).

[2] Z odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí vyplývá, že na základě provedeného vytykácího řízení za zdaňovací období září a prosinec 2005 a po provedené daňové kontrole za období prosinec 2002 až listopad 2005, dospěl správce daně k závěru, že u přijatých faktur za dodaný elektromateriál, na nichž byla jako dodavatel uvedena CARFAX spol. s r. o. (dále též jen „CARFAX“), žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu. Neproázala totiž, že jí přijatá plnění uskutečnil uvedený dodavatel. Věrohodnost dokladů, jimiž žalobkyně přijatá zdanitelná plnění prokazovala, byla zpochybněna výpovědí jednatele společnosti CARFAX, tedy údajného dodavatele, pana P. G. K rozptýlení pochybností o důkazní hodnotě jí předložených listin a svědeckých výpovědí jejích zaměstnanců žalobkyně nepředložila ani nenavrhlala žádný důkaz, přestože k tomu byla opětovně vyzvána. Žalobkyně tudíž neproázala, že příslušné daňové doklady obsahují pravdivé údaje o plátcích, který uskutečnil zdanitelné plnění, a jsou tak věrohodným důkazem ve smyslu příslušných ustanovení právních předpisů.

[3] Ve všech žalobách, které krajský soud spojil ke společnému projednání, uplatnila žalobkyně v podstatě shodné námitky. Žalovaný neodstranil procesní vady správce daně, který postupoval v rozporu s konkrétními zákonnými ustanoveními, přičemž v této souvislosti žalobkyně odkázala na text žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, rozhodnuté u krajského soudu pod sp. zn. 31 Ca 28/2007. Správní orgány svá rozhodnutí opřely o výpověď P. G., osoby odsouzené k trestu odnětí svobody za závažnou trestnou činnost, a proto osoby nevěrohodné. P. G. přitom pouze vyloučil, že by o obchodech s žalobkyní věděl. Správní orgány naopak nevzaly v úvahu, že existenci dodávek potvrdili i zaměstnanci žalobkyně J. B. a V. P.. Ze znění § 5 předchozího zákona o DPH (zákon č. 588/1992 Sb.) je podle žalobkyně zřejmé, že i osoba, která jí soustavně dodávala zboží a dostávala za něj zapláceno, je osobou podléhající dani. To platí i v případě, že by neměla pro svou činnost legální oprávnění a podnikala by neoprávněně. Žalobkyně proázala, že jí zboží dodávala tatáž osoba, jež si též vyzvedávala platby za dodané zboží, tento dodavatel splnil zákonné podmínky vyplývající z cit. ustanovení i pokud jde o dosažený obrát. Proto závěr správce daně, že dodavatel nebyl plátcem daně, není správný. K prokázání nároku na odpočet stačilo doložit daňový doklad vystavený plátcem, a to i v případě, že by dodavatelem nebyla firma CARFAX, ale pan P. J. Správce daně nebyl dle žalobkyně oprávněn přenést na ni důsledky eventuálního podvodného jednání dodavatele. Podstatné je, že se předmětné plnění, z něhož byl uplatněn odpočet, uskutečnilo. Existence zboží byla v řízení prokázána, zboží bylo předmětem dalšího prodeje v souladu s předmětem podnikání žalobkyně. Proto není možné, aby správce daně akceptoval příjmy z činností a odpovídající výdaje pomíjel. Skutečnosti rozhodné v daňovém řízení byly předmětem rozsáhlého šetření Policie ČR, jímž bylo zjištěno, že se jednatele žalobkyně nedopustili žádné trestné činnosti.

[4] Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku především uvedl, že námitkami uplatněnými formou odkazu na jinou žalobu se nemohl zabývat, a to pro absenci tvrzení jako náležitosti žalobního bodu. S odkazem na příslušná ustanovení právních předpisů soud konstatoval, že plátce prokazuje nárok na odpočet daně, a to daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu. Důkazní břemeno tak primárně nese daňový subjekt. Předpisy o DPH nepovažují za podstatné, že bylo formálně vykázáno zdanitelné plnění, rozhodný je stav faktický. S odkazem na rozhodnutí NSS sp. zn. 2 Afs 148/2006 soud uvedl, že nestačí pouze předložit doklady se

všemi předepsanými náležitostmi, nýbrž tu musí být soulad stavu skutečného a stavu formálně právního. Nárok na odpočet nemůže být uznán, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je v dokladech uvedeno. Žalobkyně si v daňových přiznáních uplatnila nadměrné odpočty na vstupu, k jejich prokázání předložila doklady, z nichž vyplývá, že přijala zdanitelné plnění od společnosti s ručením omezeným CARFAX a že tento subjekt je plátcem DPH. Správci daně vznikly pochybnosti o skutečnosti, že žalobkyně přijala zdanitelné plnění od CARFAX, a to na základě výpovědi svědka G. CARFAX jako dodavatel nebyla v předmětných zdaňovacích obdobích dle registru plátců DPH plátcem daně. V případě vzniku pochybností byl správce daně oprávněn podle § 31 odst. 9 daňového řádu vyzvat žalobkyni, aby nárok na odpočet doložila tak, jak jej vykazala daňovými doklady. Žalobkyně tak měla dokázat, že plnění přijala od společnosti uvedené v předložených dokladech a že tato společnost byla plátcem daně. Názor žalobkyně, že postačí prokázání pouze existence zboží, které bylo předmětem obchodní transakce, je v rozporu s § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně byla k prokázání uvedených skutečností opakovaně vyzývána, přesto nenavrhla žádné relevantní důkazy. Proto soud dospěl k závěru, že žalobkyně požadované skutečnosti neprokázala.

[5] Pokud jde o namítané nesprávné hodnocení výpovědí svědků správcem daně, svědek P. G., který byl jediným jednatelem dodavatele, nepotvrdil uskutečnění zdanitelného plnění, naopak o předmětných obchodech nevěděl, nikoho k jednání za společnost nezmocnil, společnost neměla jiného jednatele (což souhlasí s výpisem z Obchodního rejstříku). Svědek se dále vyjádřil, že v souvislosti s krádeží firemních dokladů v roce 1998 je možné, že někdo jednal na základě odcizených dokladů. K osobě pana J., který měl za CARFAX jednat, uvedl, že nikoho takového nezná, nikdy toto jméno neslyšel. Tuto výpověď použil správce daně pouze jako zpochybnění žalobkyní předložených dokladů. Výpověď bývalých zaměstnanců B. a P. nepotvrdila dodávky od CARFAX.

[6] Názor žalobkyně, že k prokázání nároku na odpočet stačí doložit daňový doklad vystavený plátcem i v případě, pokud by dodavatelem nebyla uvedená společnost, ale pan J., nemá oporu v zákoně. V dokladech, jimiž žalobkyně deklarovala přijetí zdanitelného plnění a na jejichž základě prokazovala nárok na odpočet, není uveden jako dodavatel pan J., ale společnost CARFAX. Žalobkyně přitom neprokázala, že by pan J. mohl jednat za CARFAX. Neprokázala proto ani dodání zboží od dodavatele uvedeného v dokladech, ani skutečnost, že se tento dodavatel stal plátcem daně dle právních předpisů o DPH.

[7] Krajský soud neshledal ani žalobkyní tvrzené porušení § 2 zákona o DPH ze strany správních orgánů. Správce daně postupoval v součinnosti s žalobkyní, vyhodnotil všechny jí předložené důkazy a posoudil je ve vzájemné souvislosti, přičemž přihlížel ke všem skutečnostem, jež v řízení vyšly najevo. Žádnou z žalobních námitek proto soud neshledal důvodnou.

II.

Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) rozsudek krajského soudu včas napadla kasační stížností. V ní uplatnila kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Konkrétně především namítla, že v žalobě poukazovala na obsáhlé odůvodnění žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, ve kterém byly podrobně popsány vady daňového řízení. Tato žaloba byla krajským soudem projednávána pod sp. zn. 31 Ca 28/2007 a stěžovatelka navrhovala, aby byl v nyní posuzované věci k důkazu připojen tento spis. Z odůvodnění napadeného rozsudku není zřejmé, zda soud uvedený spis připojil a provedl důkaz jeho obsahem. Soud pouze konstatoval, že námitky nesplňují náležitosti žalobního bodu, s tímto názorem však stěžovatelka nesouhlasí, protože k odkazu došlo s ohledem na obsáhlou specifikovaných námitek. Pokud soud dospěl k závěru, že vady jsou nedostatečně specifikovány, měl stěžovatelku k jejich specifikaci vyzvat. Pokud tak neučinil, nemohl bez dalšího vady řízení přehlédnout.

[9] Správce daně podle stěžovatelky postupoval účelově, neboť měnil důvody, které vedly k doměření daně stěžovatelce. Nejprve zpochybňoval skutečnost, že dodavatel předmětného zboží je plátcem DPH, ale následně zpochybňoval i samotnou existenci dodaného zboží. Z jeho podnětu byla tato otázka předmětem rozsáhlého šetření Policie ČR, ale věc byla poté odložena. Krajský soud stejně jako správní orgány hodnotil závěry policie účelově, aniž by zohlednil prokázání existence zboží. Pokud policejní orgán dospěl k závěru, že dodané zboží existovalo, nemohlo být toto zjištění v daňovém řízení opomenuto či bagatelizováno.

[10] Správní orgány nakonec přistoupily k výtce spočívající v údajném neprokázání skutečnosti, že dodavatelem předmětného zboží byla společnost CARFAX. Stěžovatelka však předložila veškeré účetní podklady týkající se vztahů s uvedenou společností, přičemž k jejich formální stránce ani obsahu neměl správce daně námitek. K prokázání realizace obchodních vztahů stěžovatelka po výzvě správce daně navrhla další důkazy – výsledky svědků P. a B. Krajský soud se ztotožnil se správcem daně a stěžovatelkou nabízené důkazy pominul, přičemž své závěry opřel toliko o výpověď jediného společníka a bývalého jednatele P. G. Ten však ve svých výpovědích nevyločil, že k obchodům mohlo dojít, neboť dle jeho sdělení pouze o dodávkách elektromateriálu nevěděl a předmětné faktury nevystavil. Při hodnocení věrohodnosti jeho výpovědi je ovšem třeba přihlídnout k tomu, že se jedná o osobu odsouzenou k dlouhodobému trestu odnětí svobody za závažnou trestnou činnost hospodářského a daňového charakteru. Navíc nelze opomenout, že P. G. byl jako jednatel zmíněné společnosti zapsán v Obchodním rejstříku minimálně do 8. 6. 2004 a pokud výkon této funkce měl ukončit již 29. 9. 1999, nebyla tato skutečnost stěžovatelce dostupná. Ta tak jednala v dobré víře v pravdivost údajů zapsaných v Obchodním rejstříku.

[11] Stěžovatelka má za to, že předložením formálně bezvadných dokladů splnila svoji důkazní povinnost a ohledně skutečností v těchto dokladech uvedených unesla důkazní břemeno. Správce daně tyto důkazy nesprávně zpochybnil výpovědí svědka G., který navíc nemohl být vyslýchán jako svědek. Správce daně naopak nese důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví vedeného daňovým subjektem. S odkazem na judikaturu Evropského soudního dvora stěžovatelka závěrem uvedla, že daňový subjekt není povinen nést důsledky eventuálního podvodného jednání svého obchodního partnera, v projednávaném případě dodavatele.

[12] V doplnění kasační stížnosti pak stěžovatelka odkazuje na judikaturu NSS, která má dále podporovat její argumenty. Především upozorňuje na rozsudek sp. zn. 5 Afs 101/2006, dále na rozsudek sp. zn. 1 Afs 19/2009 a na rozsudek sp. zn. 5 Afs 104/2006.

[13] Ze všech uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[14] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti v plném rozsahu odkázal na svá předchozí rozhodnutí a podání ve věci, jakož i na rozsudek krajského soudu, s jehož závěry se plně ztotožňuje. K jednotlivým námitkám pak uvedl mj. následující.

[15] Odkaz na námitky uplatněné v jiné žalobě nesplňují náležitosti žalobního bodu, a proto se jimi krajský soud nemohl zabývat. K takto uplatněným námitkám se ostatně žalovaný ani nemohl vyjádřit. Krajský soud se řádně vypořádal s námitkami týkajícími se postupu správce daně. U odpočtu DPH se jedná o nárokovou položku, a proto je to plátce, kdo prokazuje nárok na odpočet. Tvzení o účelovém postupu správce daně je nepodložené, stejně jako jeho tvrzení o účelovosti hodnocení výsledků policejního šetření a beztrestnosti stěžovatelčiných jednatelů. Šetření Policie ČR nemohlo prokázat uskutečnění zdanitelného plnění v daňovém řízení, proto je na stěžovatelce, aby prokázala, že deklarovaná plnění přijala od společnosti CARFAX spol. s r.o. Námitka týkající se nemožnosti výsledku pana G. nebyla součástí žalobních námitek a nadto není důvodná.

[16] Vzhledem k výše uvedenému žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl a nepřiznal stěžovateli náhradu nákladů řízení.

IV.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[17] Nepřípustný je nově uplatněný důvod tvrdící účelový postup správce daně, který opakovaně měnil důvody k doměření DPH; tento důvod totiž stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohla (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Toliko nad rámec nezbytně nutného možno uvést, že změna právního hodnocení určité skutkové situace v průběhu daňové kontroly je naprosto běžná a odpovídá proměňujícímu se skutkovému stavu dle výsledků dokazování.

[18] Naprosto nekonkrétní (srov. k tomu bod [30] níže) jsou pak námitky stěžovatelky co se týče nově uplatněného důvodu tvrdícího vady řízení před správcem daně, podle něhož v průběhu řízení rozhodovala za správce daně osoba, která k tomu nebyla oprávněna a rozhodnutí „neměla náležitosti stanovené zákonem“. Navíc ani tento důvod stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohla (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[19] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů v kasační stížnosti uvedených (vyjma důvodů nepřipustných – viz bod [17] shora), shledal přitom však i vadu rozhodnutí krajského soudu, kterou se musel zabývat i bez návrhu (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost je důvodná.

[21] Soud nejprve stručně vymezuje právní rámec úpravy DPH, ve kterém se nyní posuzovaná kauza pohybuje. DPH byla vyměřena za období prosinec 2002 - březen 2004 (bez října 2003 a února 2004), květen 2004 - prosinec 2005 (bez srpna 2004 a ledna 2005). Na kauzu je proto aplikovatelný jednak zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „starý zákon o DPH“), jednak zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále též „nový zákon o DPH“). Dnem 1. 5. 2004 sice nabyl účinnosti nový zákon o DPH, který zrušil do té doby platný starý zákon o DPH (viz § 112 bod 1 nového zákona o DPH), pro uplatnění DPH za období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv s tím souvisejících, však platí dosavadní právní předpisy (§ 111 bod 1 nového zákona o DPH). Toliko na zdaňovací období počínaje květnem 2004 se tedy plně uplatní nový zákon o DPH. Pro nyní posuzovanou kauzu to znamená, že zatímco na rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2008, čj. 13741/08-1300-700225 (a jím přezkoumávaná rozhodnutí správce daně) je aplikován starý zákon o DPH, další rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 5. 2008, čj. 7384/08-1300-700225, čj. 7533/08-1300-700225, a ze dne 8. 8. 2008, čj. 13743/08-1300-700225, se řídí plně novým zákonem o DPH.

[22] Soud se nejprve zabýval přezkoumatelností rozsudku krajského soudu [důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] - tedy opomenutím žalobních bodů (IV.A.), dále námitkou podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy otázkou, zda se měl krajský soud zabývat žalobním bodem uplatněným toliko ve formě odkazu na jinou žalobu k témuž soudu (IV.B.). Konečně v poslední

části soud zvážil námitku stěžovatelky podle § 103 odst. 1 písm. a) a písm. b) s. ř. s., dle níž krajský soud, stejně jako správní orgány, hodnotil nesprávně význam závěrů vyplývajících z policejního šetření proti jednatelům stěžovatelky (IV.C.).

IV.A.

Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu – opomenutí žalobních bodů

[23] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila mj. jako kasační bod argument, podle něhož postavení P. G. jako bývalého jednatele společnosti CARFAX vylučovalo, aby byl správcem daně vyslýchán jako svědek.

[24] Nejvyšší správní soud v tomto bodě musí z úřední povinnosti přihlédnout k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, jakkoliv jej stěžovatelka v kasační stížnosti výslovně neuplatnila (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

[25] Stěžovatelka nejpozději při jednání soudu dne 22. 9. 2009 formulovala žalobní bod, podle něhož se žalovaný dopustil procesního pochybení, pokud vyslyšel statutárního zástupce dodavatele jako svědka, což podle stěžovatelky není přípustné. Argumentovala přitom právním názorem vyjádřeným v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ve věci sp. zn. 59 Ca 85/2008 (č. l. 50 soudního spisu). Krajský soud uvedený žalobní bod úplně pominul, v odůvodnění rozsudku se k němu nikterak nevyjádřil. Tím zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů (viz rozsudek NSS ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004 - 74, všechna rozhodnutí NSS jsou dostupná též na www.nssoud.cz).

[26] Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že rozšiřovat žalobu o nové žalobní body lze pouze v rámci dvouměsíční lhůty pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.). Bude proto na krajském soudu, aby v dalším řízení nejprve posoudil včasnost tohoto žalobního bodu. Dojde-li k závěru, že se jedná o opožděný žalobní bod, zahrne svoji úvahu a z ní plynoucí závěr do odůvodnění rozsudku. Dojde-li naopak k závěru, že jde o žalobní bod konkretizující obsah některého včas uplatněného žalobního bodu, vypořádá ho věcně. Teprve tímto postupem bude respektováno právo stěžovatelky na spravedlivý proces, neboť budou vypořádány všechny žalobní body a z odůvodnění rozsudku budou zřetelné veškeré důvody rozhodnutí, proti nimž se bude moci stěžovatelka za dodržení podmínek § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. bránit cestou nové kasační stížnosti (viz náleznost sp. zn. I. ÚS 1534/08 ze dne 17. 12. 2008, všechna zde cit. rozhodnutí ÚS jsou přístupná na <http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>).

[27] Ačkoliv Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je v části nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, nebrání tato skutečnost přezkumu rozsudku z pohledu dalších kasačních námitek napadajících skutkové a právní závěry, které jsou oddělitelné od nepřezkoumatelné části rozsudku (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Tuto podmínku ovšem nenaplnějí kasační námitky polemizující se správností hodnocení důkazů a interpretací důkazního břemene krajským soudem. Všechny tyto dílčí kasační námitky totiž do značné míry závisí na posouzení žalobního bodu uvedeného v bodě [25] shora, neboť výsledek bývalého jednatele společnosti CARFAX byl bezesporu jedním z důležitých důkazů, které správce daně provedl a o něž opřel své rozhodnutí.

IV.B.

Paušální odkaz na argumenty uplatněné v jiné žalobě

[28] Soud dále zvážil argument stěžovatelky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., podle něhož z odůvodnění napadeného rozsudku není zřejmé, zda krajský soud připojil ke svému soudnímu spisu soudní spis téhož krajského soudu sp. zn. 31 Ca 28/2007 a zda „provedl důkaz jeho obsahem“. Stěžovatelka na tento soudní spis obecně odkazovala. Stěžovatelka dále kritizuje, že krajský soud pouze konstatoval, že námitky nesplňují náležitosti žalobního bodu. S tímto názorem se podle ní nelze ztotožnit, protože k odkazu došlo s ohledem na obsáhlost specifikovaných námitek. Tuto námitku, která obsahově

souvisí s námitkou prve uvedenou, dále zdejší soud hodnotil jako polemiku se správností závěru krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[29] Stěžovatelka v žalobách konkrétně uvedla, že žalovaný „*pominul, že správce daně v průběhu řízení, které předcházelo vydání rozhodnutí ze dne 12. 6. 2007, čj. 35477/07/353920/6130 postupoval zcela nepochybně v rozporu s konkrétními zákonnými ustanoveními, jakož i se základními zásadami daňového řízení evidentně zjištěné vady řízení neodstranil, ač některé sám připustil. Tyto vady řízení [stěžovatelka] podrobně specifikoval[a] v odůvodnění žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, kterou Krajský soud v Brně projednával pod čj. 31 Ca 28/2007.*“ Dále pak stěžovatelka navrhla důkaz příslušným spisem krajského soudu (bod II/1 žaloby vedené před krajským soudem pod sp. zn. 31 Ca 99/2008). Zcela shodně je tato námitka formulována též v žalobách vedených pod sp. zn. 31 Ca 100/2008, 31 Ca 157/2008 a 31 Ca 158/2008, když tyto žaloby se liší toliko ve formálním označení rozhodnutí žalovaného a správce daně. Krajský soud k těmto argumentům v rozsudku uvedl, že „*[o]dkaz na námitky uplatněné v jiné žalobě (čj. 31 Ca 28/2007), pro absenci tvrzení nesplňují náležitosti žalobního bodu (dle ust. § 65 odst. 1 s. ř. s.), a proto se jimi soud nemohl zabývat*“ (s. 4 rozsudku krajského soudu).

[30] K řádnému vymezení žalobních bodů se zdejší soud již mnohokrát vyslovil, přičemž v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005 - 58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS, mj. konstatoval: „*Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní názor na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní názor na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti.*“

[31] Jestliže stěžovatelka v bodě II/1 všech čtyř žalob pouze obecně tvrdila, že správce daně postupoval v rozporu s „konkrétními zákonnými ustanoveními“, a v tomto směru jen zcela nekonkrétně odkázala na jinou jí podanou žalobu vedenou před krajským soudem pod sp. zn. 31 Ca 28/2007, aniž by uvedla jakékoli skutkové děje či okolnosti, které měly vést k porušení zákona, o řádně uplatněný žalobní bod se vskutku nejedná (viz právní názor vyjádřený rozšířeným senátem v rozsudku čj. 2 Azs 92/2005 - 58, cit. v bodě [30] shora). Krajský soud tudíž nepochybil, a to ani tím, že stěžovatelku nevyzval k opakované specifikaci údajných vad řízení, neboť další žalobní body byly stěžovatelkou uplatněny řádně, a soud se tak mohl žalobou zabývat. Právní názor krajského soudu je tedy správný.

[32] S ohledem na výše uvedené je rovněž zřejmé, že rozsudek krajského soudu není ani nesrozumitelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) co se týče použití či nepoužití spisu sp. zn. 31 Ca 28/2007. S ohledem na naprostou nekonkrétnost námitek stěžovatelky nebylo ani důvodu, aby krajský soud spis sp. zn. 31 Ca 28/2007 ke svému spisu připojoval.

[33] Tyto námitky jsou proto nedůvodné.

IV.C.

Význam výsledků šetření Policie ČR pro daňové řízení

[34] Soud dále zvážil námitku stěžovatelky podle § 103 odst. 1 písm. a) a písm. b) s. ř. s., podle níž krajský soud, stejně jako správní orgány, hodnotil závěry policejního šetření proti jednatelům stěžovatelky zcela účelově. Z rozsáhlých zjištění Policie ČR totiž soud dovodil, že beztrestnost jednatelů je pro zjištění zákonem stanovených požadavků na prokázání uskutečnění zdanitelného plnění irelevantní. Stěžovatelka upozorňuje, že nikdy neztotožňovala trestní odpovědnost jednatelů s hodnocením věci pro účely daňového řízení. Policejní šetření ovšem bylo podle stěžovatelky velice důsledné a faktická existence dodaného zboží byla zjišťována všemi dostupnými prostředky, včetně dohledání zabudovaného zboží na stavbách apod. Pokud policejní orgán dospěl k závěru, že dodané zboží existovalo, nemohlo být toto zjištění v daňovém řízení opomenuto či bagatelizováno. Podle stěžovatelky jsou výsledky policejního šetření pro daňové účely použitelné.

[35] Stěžovatelka má jistě pravdu v tom, že i podklady a informace zjištěné v trestním řízení jsou pro účely daňového řízení zásadně použitelné. Podle § 31 odst. 4 daňového řádu, podle jehož znění v rozhodné době (jakož i dnes) 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. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Důkazním prostředkem mohou být jistě i listiny získané v souvislosti s trestním řízením [srov. např. stěžovatelkou citovaný rozsudek ze dne 22. 7. 2009, čj. 1 Afs 19/2009 - 57, publ. pod č. 1936/2009 Sb. NSS (RACING TEAM s. r. o.)]*

[36] Otázkou samostatnou však je, co lze z výsledků trestního řízení vyvozovat pro řízení daňové. Judikatura NSS se k významu zjištění orgánů činných v trestním řízení pro účely řízení daňového vyjadřovala mnohokrát. Dle této judikatury vzhledem k rozdílné povaze institutů a procesů finančního práva a trestního práva (např. pro opačné rozložení důkazního břemene) nelze vůbec vyvozovat, že posouzení plnění v oblasti daňového práva je závislé na trestní odpovědnosti individuálních osob, které měly fakticky tato plnění za stěžovatelku jako právnickou osobu domlouvat. Dokonce ani z faktu, že by osoba obviněná z trestného činu v souvislosti s finančně právním vztahem byla trestním soudem osvobozena, nelze bez dalšího vyvozovat, že nemohou zcela nezávisle nastoupit následky finančně právní odpovědnosti, která je řízena zcela jinými standardy, zcela jinak rozvrženým důkazním břemenem, jinak pojatou subjektivní stránkou atd. Mezi daňovou odpovědností a trestněprávní odpovědností tak existuje kvalitativní rozdíl. Důsledky

v oblasti daňového práva jsou objektivní (nastupují při neuhrazení daně). Naopak trestněprávní odpovědnost je formována jinak koncipovanými skutkovými podstatami (např. „ve větším rozsahu zkrátí daň“ ve smyslu § 148 starého trestního zákona, shodně § 240 nového trestního zákoníku) a je založena na zpravidla úmyslném zavinění. Samotné nesplnění daňové povinnosti není trestným činem. V neposlední řadě pak nutno zdůraznit, že trestní odpovědnost ze své podstaty směřuje jen vůči individuálním fyzickým osobám, zatímco odpovědnost v oblasti práva daňového v tomto případě směřuje přímo vůči stěžovateli jako osobě právnické [srov. např. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 - 100, ve věci *Ondřejovická strojírna, spol. s r. o.*, část IV/f - b)].

[37] Je proto naprosto korektní právní závěr krajského soudu, podle něhož trestní bezúhonnost jednatelů stěžovatelky a zjištění orgánů činných v trestním řízení, že se tito nedopustili v souvislosti s podnikáním stěžovatelky trestného činu, je sama o sobě pro závěry v daňovém řízení irelevantní.

[38] Stěžovatelka nicméně namítá, že z řízení před orgány činnými v trestním řízení jednoznačně plyne, že zboží bylo skutečně dodáno a existovalo. Podle zdejšího soudu to však je pro rozhodnutí žalovaného bez významu. Potvrzuje totiž jen tu skutečnost, kterou žalovaný nijak nezpochybňuje. Žalovaný totiž nečiní sporným, že k dodávce zboží skutečně došlo. Otázkou jím zpochybněnou je to, že nebylo prokázáno, že by zboží dodala právě společnost CARFAX. K objasnění této sporné skutečnosti však výsledky trestního řízení nijak nepřispívají.

[39] Námitka je proto nedůvodná.

V.

[40] Nejvyšší správní soud dospěl s ohledem na výše uvedené k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a tak dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrací k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a vypořádá tak právní otázku naznačenou v bodě [26] shora.

[41] V novém rozhodnutí pak krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (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.

V Brně dne 16. března 2010

Baxa

JUDr. Josef

předseda

senátu