



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **T. M.**, zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Hradec Králové, Dukelská 15, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2003, č. j. 7166/2001/FŘ/130, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 6. 2007, č. j. 29 Ca 45/2007 - 29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

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

Žalobu podanou proti rozhodnutí žalovaného krajský soud poprvé zamítl rozsudkem ze dne 27. 9. 2005, č. j. 29 Ca 426/2003 - 58. Tento rozsudek však byl zrušen v kasačním řízení rozsudkem zdejšího soudu ze dne 18. 1. 2007, č. j. 2 Afs 82/2006 - 101, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Důvodem zrušení rozsudku byla skutečnost, že se krajský soud nedostatečně vypořádal se žalobními námitkami. Krajský soud žalobu znovu zamítl rozsudkem ze dne 26. 6. 2007, č. j. 29 Ca 45/2007 - 29, přičemž kasační stížnost proti tomuto rozsudku podaná byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2008, č. j. 2 Afs 110/2007 - 63. V tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou prekluze vyměření daně, vznesenou žalobcem až po uplynutí lhůty k podání žaloby. Vycházel přitom zejména z usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, podle něhož rozhodnutí učiněné po uplynutí prekluzivní lhůty bylo třeba považovat za nezákonné, nikoliv za nicotné, přičemž nezákonnost musí být vždy v řízení řádně a včas namítána. Dospěl tak k závěru, že krajský soud nepochybil, pokud nezkoumal, zda došlo k vyměření daně v zákonné lhůtě (byť jeho motivace a argumentace byla zčásti jiná), neboť tato námitka nebyla řádně v řízení uplatněna a nebyl povinen ji zkoumat z úřední povinnosti. Bližší rekapitulace rozsudku není pro stávající rozhodnutí podstatná, neboť tento rozsudek byl napaden ústavní stížností směřující proti posouzení opožděné žalobní námitky, uplatňující prekluzi práva na vyměření daně. Ústavní soud nálezem ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08 rozsudek Nejvyššího správního soudu zrušil, neboť shledal porušeným stěžovatelovo právo na spravedlivý proces. V nálezu vyslovil, že považuje otázku prekluze za natolik významnou, že by se jí z moci úřední měly zabývat nejen správní orgány, ale i soudy ve správním soudnictví. Tomu nemůže bránit ani dispoziční zásada uplatňovaná ve správním soudnictví, neboť ta nemůže být v rozporu se spravedlivou ochranou subjektivních veřejných práv. Nejvyšší správní soud je pak v kasačním řízení povinen vyhovět takové kasační námitce, pokud krajský soud prekluzi nezkoumal a skutečně k ní došlo. Ústavní soud tak uzavřel, že bude na Nejvyšším správním soudu, aby se v dalším řízení zabýval otázkou prekluze a podle toho o kasační stížnosti rozhodl.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a v první řadě je třeba se zabývat v intencích nálezu Ústavního soudu námitkou prekluze, neboť výsledek tohoto posouzení je určující pro další postup soudu.

Stěžovatel v kasační stížnosti ve smyslu §103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. brojil pouze proti tomu, že krajský soud odmítl posoudit jeho žalobní námitku prekluze práva na vyměření daně. Tu uplatnil sice po uplynutí žalobní lhůty, ale otázku prekluze je nutno zkoumat z moci úřední, a proto ji krajský soud nemohl vyloučit ze svého posuzování pro opožděnost. Nekonkretizuje přitom z jakých skutečností dovozuje, že v daném případě k prekluzi podle jeho názoru došlo; to však s ohledem na závěry Ústavního soudu, jimiž je Nejvyšší správní soud vázán, není rozhodující; soud se touto otázkou musí zabývat z moci úřední, navíc v řízení před krajským soudem tak stěžovatel učinil, když např. při jednání soudu dne 26. 7. 2007 zdůraznil, že k zahájení daňové kontroly došlo dne 29. 6. 1999, ale konečné rozhodnutí žalovaného bylo vydáno až dne 31. 1. 2003 (doručeno 4. 2. 2003).

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti především poukázal na skutečnost, že námitka prekluze nebyla uplatněna v žalobě, a tudíž je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná. Navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Podle § 47 odst. 1 daňového řádu *[p]okud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.* Výjimkou jsou v případy, kdy byl před uplynutím lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení; v tom případě podle odst. 2 téhož ustanovení běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven, přičemž vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Dodržením těchto ustanovení žalovaným při doměření daně se krajský soud nezabýval a stěžovateli lze přisvědčit, že v tom soud pochybil. Podstatné však je, zda k prekluzi došlo či nikoliv. Pro posouzení prekluze nestačí pouze stěžovatelem uvedené porovnání zdaňovacího období, data zahájení daňové kontroly a data pravomocného doměření daně, neboť na její běh mají vliv i další úkony předvídané v § 47 odst. 2 daňového řádu.

Ze správního spisu, který byl Nejvyššímu správnímu soudu předložen v úplnosti ve věci téhož stěžovatele vedené pod sp. zn. 7 Afs 42/2010, bylo zjištěno, že u stěžovatele byla zahájena daňová kontrola vztahující se mj. na daň z přidané hodnoty za období 1. čtvrtletí roku 1998 dne 28. 6. 1999. Daňová kontrola je úkonem, který má vliv na běh lhůty předpokládaný v § 47 odst. 2 daňového řádu. S ohledem na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>) je třeba se vypořádat s právní otázkou, zda má daňová kontrola tento účinek i v případě, že při jejím zahájení nebyly daňovému subjektu sděleny konkrétní důvody a rovněž nebyly podchyceny v protokole o zahájení kontroly. Nejvyšší správní soud se touto otázkou zabýval opakovaně a podrobně se k ní vyslovil např. v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46 (publ. pod č. 1983/2010 Sb. NSS), a zejména pak v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52 (publ. pod č. 2000/2010 Sb. NSS). Na uvedená rozhodnutí pak navázal v rozsudcích ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 - 90, ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Aps 2/2010 - 54, ze dne 24. 3. 2010, č. j. 8 Afs 7/2010 - 70, ze dne 15. 4. 2010, č. j. 7 Afs 15/2010 - 89, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 9 Afs 108/2009 - 43, ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 26/2010 - 163, ze dne 27. 5. 2010, č. j. 2 Afs 10/2010 - 71, ze dne 30. 6. 2010, č. j. 1 Aps 1/2010 - 89, či ze dne 9. 9. 2010, č. j. 2 Aps 1/2010 - 156 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná rovněž na www.nssoud.cz).

Podrobněji lze poukázat zejména na argumentaci Nejvyššího správního soudu uvedenou v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, kde se v obecné rovině rovněž vyjádřil k otázce závaznosti nálezů Ústavního soudu: „*[p]rávní názor, obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu a mající precedenční dopady, je obecně závazný při řešení typově shodných případů, tj. i nad rámec konkrétní rozhodované věci. Pro tento závěr*

svědčí zejména princip rovnosti v právech a princip předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci. Z těchto principů totiž plyne právo každého na stejné rozhodování v typově obdobných případech, což současně vylučuje libovůli při aplikaci práva.“ V daném rozsudku Nejvyšší správní soud dále cituje z nálezu sp. zn. IV. ÚS 301/05 ze dne 13. 11. 2007, dle něhož: „[o]becný soud je povinen respektovat vyložené a aplikované nosné právní pravidlo (rozhodovací důvod), o něž se opíral výrok nálezu Ústavního soudu, při rozhodování následujících skutkově obdobných případů. Postup obecného soudu, jenž právní názor v nálezu vyjádřený odmítne respektovat, není v rozporu s čl. 89 odst. 2 Ústavy, pokud je z opodstatněných a důkladně vysvětlených důvodů přesvědčen o tom, že je nutno právní závěry prezentované Ústavním soudem revidovat. Důvodem ospravedlňujícím takový postup však nejsou pouhá tvrzení obecného soudu, že právní názory Ústavního soudu jsou argumentačně nezpochybnitelné, že judikatura Ústavního soudu je v připodobnitelných věcech nekonzistentní a že je respektuhodná jen tehdy, naznačuje-li podrobně další rozhodovací praxi. Reflektování ústavněprávních výkladů Ústavního soudu nemůže záviset na tom, zda jsou orgány veřejné moci subjektivně přesvědčeny o jeho správnosti a dostatečné přesvědčivosti. Obecné soudy musí zajistit užitím interpretačních principů rozumnou aplikaci nálezu Ústavního soudu i v případě, že jeho judikatura není zcela jednotná a konzistentní, přičemž nalézání konzistentní linie v ústavní judikatuře musí být činěno v dobré víře.“

Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, vyšel ze svého rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 – 44, podle kterého *„jsou obecné soudy povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. K odchylce od ní by mohly přistoupit pouze ve výjimečných případech, a to např. tehdy, pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevypořádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takového rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrné, že k tomuto nevypořádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí anebo by došlo k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil.“*

V návaznosti na tato východiska dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, k závěru, že nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrné, že by tak činil záměrně. Ústavní soud v citovaném nálezu především nezohlednil judikaturu Nejvyššího správního soudu, *„který vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly: možnost podat námitky a povinnost správce daně rozhodnout o nich v určité lhůtě; obrana proti daňové kontrole jako proti nezákonnému zásahu a z toho plynoucí možnost správního soudu vyslovit zákaz pokračovat v porušování práva daňového subjektu (§ 87 odst. 2 s. ř. s.), tj. fakticky zakázat pokračovat v daňové kontrole, a přikázat obnovit stav před zásahem (např. stanovit povinnost vrátit zabavené účetnictví či jiné dokumenty); neúčinnost zahájení daňové kontroly, pokud byla zahájena toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly.“* Ústavní soud ve svém nálezu explicitně nevyvrátil, že jím sledovaného cíle, tj. ochrany před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů

do autonomní sféry daňového subjektu, nelze dostatečně dosáhnout prostředky plynoucími z judikatury Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud se i v nyní projednávané věci domnívá, že z právě předestřených důvodů se lze odchýlit od právního názoru vyjádřeného v předmětném nálezu Ústavního soudu.

Připomenout lze i usnesení Ústavního soudu ze dne 30. 9. 2010, sp. zn. III. ÚS 2357/10, v němž posuzoval rozsudek Nejvyššího správního soudu vydaný poté, kdy jeho předchozí rozsudek byl Ústavním soudem zrušen právě z důvodů nezkoumání prekluze. Ústavní stížnost stála na námitce nerespektování podmínek pro zahájení daňové kontroly, která měla být zahájena pouze formálně. Ústavní soud zde akceptoval, že se Nejvyšší správní soud řádně zabýval prekluzí a daňovou kontrolu posuzoval v kontextu celého daňového řízení; v tom neshledal libovůli, nelogičnost ani nekonzistentnost.

Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. výše citovaná rozhodnutí) považuje daňovou kontrolu za preventivní nástroj, jehož předmětem je přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem. Jejím podstatným znakem je možnost jejího namátkového provedení, tj. správce daně nemusí a priori disponovat podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. Tyto znaky jsou typické pro jakékoliv kontroly prováděné v oblasti veřejné správy. Naproti tomu vytykáací řízení dle § 43 daňového řádu je konstruováno výrazně odlišným způsobem. Předpokladem zahájení vytykáacího řízení je, že vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Správce daně musí ve výzvě dle § 43 daňového řádu sdělit tyto své pochybnosti daňovému subjektu (k tomu blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102).

V daném případě u zahájení daňové kontroly Nejvyšší správní soud neshledal znaky šikanózního postupu správce daně vůči stěžovateli, daňová kontrola nebyla ani zahájena formálně na hranici prekluzivní lhůty a ani jiné skutečnosti nenasvědčují jejímu nezákonnému provádění. Ostatně stěžovatel ani žádnou takovou skutečnost netvrdí.

Daňová kontrola vyústila ve vydání dodatečného daňového výměru, a to v zákonné lhůtě. Podle konstantní judikatury tohoto soudu (např. rozsudek ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publ. pod č. 954/2006 Sb. NSS, nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publ. pod č. 1542/2008 Sb. NSS) musí být daň ve lhůtě stanovené v § 47 daňového řádu vyměřena či doměřena pravomocně. Ovšem i v průběhu odvolacího řízení žalovaný činil úkony, které měly vliv na běh lhůty.

Jak vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, publ. pod č. 2026/2010 Sb. NSS: *„[o]dvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně. Provedení těchto úkonů může též uložit správci daně I. stupně (§ 50 odst. 3 věta čtvrtá zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nebo je může provést k jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně (§ 5 odst. 1 citovaného*

zákonu). Takovými úkony mohou být i úkony provedené v rámci místního šetření bez ohledu na to, který z orgánů je učiní. Úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty“.

V daném případě byla správcem daně v odvolacím řízení vydána dne 18. 4. 2002 výzva č. j. 89143/02/303934/6308, která se mj. týkala i daně z přidané hodnoty za rok 1998 a dále byly v řízení prováděny další úkony (místní šetření či výsledky). Tyto úkony, z nichž některé jsou blíže popsány v další části rozsudku, plně souvisely s předmětem daňového řízení; některé byly prováděny i na návrh daňového subjektu. Tedy v době předcházející prekluzi daně správce daně činil úkony, jejichž důsledkem bylo prodloužení lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu a v této lhůtě bylo vydáno i doručeno rozhodnutí žalovaného - tedy daň byla vyměřena pravomocně. Přitom Nejvyšší správní soud respektoval způsob počítání prekluzivní lhůty vycházející z nálezů Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>).

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

Označil-li soud výpověď svědka K. (poznámka NSS: v podáních ve spise alternativně označován i jako K.) za nevěrohodnou, nelze s ním souhlasit. Ten vypověděl, že opravy neprováděl osobně, ale že úkoloval určité pracovníky. Není pravdou, že neuvedl žádné konkrétní údaje; odpovídal na otázky, které mu byly správcem daně položeny. Stěžovatel nebyl o tomto výsledku vůbec vyrozuměn - správce daně ho záměrně označil za „místní šetření“ a teprve následně požádal dožádaného správce daně o provedení jeho výsledku, ovšem k tomu již nedošlo, neboť se jej nepodařilo předvolat. Stěžovatel je tak trestán za nesprávný způsob výsledku pana K. v r. 2000. Přesto, že se jedná o protiprávní a nedostatečně provedený důkaz, je z tohoto výsledku zřejmé, že k opravám forem docházelo. Pan K. uvedl, že sporné faktury vystavil a opravy uložil jiným pracovníkům, a dále, že opravené formy vozil prostřednictvím dopravce zpět do Pardubic. To koresponduje s tvrzením stěžovatele, že opravy zajišťovala společnost HAŠ, v. o. s., sídlící u Pardubic a dopravu že zajišťovala společnost KOREX, s. r. o., ze Zlína. Již jenom protiprávnost provedení tohoto výsledku měla být důvodem ke zrušení rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. c) soudního řádu správního.

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

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

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

Tyto kasační námitky byly posouzeny rozsudkem zdejšího soudu ze dne 11. 3. 2008, který byl zrušen nálesem Ústavního soudu. Ten se závěry Nejvyššího správního soudu k těmto kasačním námitkám nezabýval a nevyslovil v tomto směru žádný závazný právní názor, který by mohl ovlivnit jejich posouzení v dalším řízení. Nejvyšší správní soud neshledal důvod odchýlit se od svého předchozího posouzení daných námitek, nicméně, s ohledem na zrušení jeho rozhodnutí z 11. 3. 2008, je třeba tyto závěry vyslovit znovu.

Jak bylo výše uvedeno, byl na základě daňové kontroly zaměřené mj. i na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 1998, vydán Finančním úřadem ve Zlíně dne 30. 8. 2001 dodatečný platební výměr č. j. 174558/01/303912/2629 a odvolání proti němu podané bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 1. 2003.

Toto rozhodnutí stěžovatel napadl žalobou ze dne 2. 4. 2003, ve které především namítal, že se žalovaný zcela nesprávně zaměřil na zjišťování, zda subdodavatelé uvedení společnostmi HAŠ, v. o. s., a LEVAP, s. r. o., skutečně práce na opravách forem prováděli.

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

Po zrušení prvního rozsudku Nejvyšším správním soudem krajský soud ve věci nařídil nové jednání, při němž zástupce žalobce poukázal na skutečnosti vyplývající z výsledků provedených žalovaným, a to ve vztahu k provádění oprav společnostmi HAŠ, v. o. s., a LEVAP, s. r. o. Zdůraznil také, že došlo k vyměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty a že k prekluzi musí soud přihlédnout z úřední povinnosti. Žalovaný rovněž shrnul důkazní řízení a upozornil na nepřipadnou argumentaci týkající se společnosti LEVAP, s. r. o., které se dané zdaňovací období nijak nedotýkalo. Poté krajský soud žalobu znovu zamítl rozsudkem napadeným touto kasační stížností. V něm dospěl k závěru, že nebyl prokázán nárok na odpočet daně podle § 19 odst. 1, 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Doklady, jimiž plnění ve smyslu § 12 téhož zákona prokazoval, nebyly podloženy skutečným provedením fakturovaných prací. Toto skutečné plnění žalobce neprokázal a neunesl tak důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 9 daňového řádu. Soud zhodnotil veškerá žalobcova tvrzení a výsledky dokazování provedeného správcem daně, a to zcela konkrétně, přičemž označil i důkazy, které se zdanitelného plnění v tomto zdaňovacím období tvrzeného netýkaly. K navrhovanému výsledku svědka, který měl dopravovat segmenty k opravě, poukázal na vlastní vyjádření žalobce, že dopravu prováděl on sám, nebo ing. H. a na to, že návrh na výslech svědků sám přislíbil konkretizovat a ani k výzvě správce daně tak neučinil.

V této části kasační stížnosti tedy stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda unesl svoje důkazní břemeno ohledně prokázání jím tvrzených skutečností a nesprávně též zhodnotil výpovědi svědků v průběhu správního řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], které nebyly úplné, neboť nebyly řádně provedeny všechny

navržené důkazy [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Současně tvrdí, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť závěr, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno současně s tvrzením, že správce daně prováděl důkazy ve stěžovatelův prospěch, je nesrozumitelný; rozsudek je také nedostatečně odůvodněn, když neobsahuje zhodnocení důkazních návrhů a ani se nezmiňuje o tom, že byly podány.

Námitku nepřezkoumatelnosti je třeba posoudit před námitkami dalšími, neboť byla-li by nepřezkoumatelnost zjištěna, jednalo by se o důvod ke zrušení rozsudku, přičemž nepřezkoumatelnost je vadou zpravidla bránící věcnému přezkumu ostatních námitek.

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

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

Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je pak třeba podle již zmíněného rozsudku č. j. 2 Ads 58/2003 - 75 rozumět „*nedostatek důvodů skutkových, nikoliv dílčích nedostatků odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem,*

anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny“. O takovou vadu se v případě nevypořádání návrhu na provedení výsledku navržených svědků rozhodně nejedná. I když z těchto důvodů nelze rozsudek označit za nepřezkoumatelný, je pravdou, že by bylo vadou, pokud by se soud nevypořádal s důkazními návrhy řádně v řízení uplatněnými. Dokazování lze v řízení před soudem provádět (§ 77 odst. 2 s. ř. s.). V případě, že důkazním návrhům není vyhověno, je však třeba v rozsudku uvést z jakých důvodů se tak stalo.

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

Vzhledem k tomu, že rozsudek krajského soudu neshledal Nejvyšší správní soud nepřezkoumatelným, lze přistoupit k hodnocení důvodnosti kasačních námitek směřujících proti správnosti právního posouzení a proti způsobu zjištění skutkového stavu a hodnocení zjištěných skutečností. Přitom lze však vážit jen ty kasační námitky, které byly vzneseny jako námitky žalobní. Rozhodný je proto obsah žaloby a z jejího doplnění obsaženého v replice žalobce k vyjádření žalovaného jen ty, které lze považovat za upřesnění žaloby, nikoliv ty, které v tomto podání byly vzneseny nově. To odpovídá požadavkům ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. Akceptovat tak lze námitky týkající se důkazního řízení a hodnocení důkazů, neboť tato výtky byla alespoň v obecné poloze v žalobě

uplatněna a její rozvedení výčtem konkrétních jmen svědků a obsahu jejich výpovědí a z toho plynoucí přesnější zpochybnění hodnocení důkazů žalovaným lze připustit. Vyloučit je naopak třeba námitku nezákonného provedení výsledku svědka K. Ta totiž v žalobě obsažena vůbec nebyla; naopak např. při jednání soudu dne 27. 9. 2005 žalobce z této výpovědi ve svůj prospěch vycházel. Nad rámec potřebného odůvodnění tak lze jen zmínit, že místní šetření bylo u této osoby prováděno v souvislosti s její vlastní daňovou povinností a poté, kdy žalovaný vyžádal provedení jejího výsledku dožádaným správcem daně, již výsledek nebylo možno provést, neboť se jmenovaný stal nedostupným. Místní šetření je přípustnou metodou zjišťování skutečného stavu v daňovém řízení, i když jistě touto cestou nemohou být obcházena procesní práva daňového subjektu, která by mohl uplatnit při svědecké výpovědi. V daném případě se však o výsledek nejednalo, ale o vyjádření pana K. jako daňového subjektu v jeho vlastním daňovém řízení. Z ničeho nelze dovodit, že správce daně provedl místní šetření v představě, že dotyčná osoba se následně stane nedostupnou a možnost výsledku bude zmařena. Lze připustit, že v rozhodnutí žalovaného i soudu mělo být odlišováno, kdy je výpověď míněna vyjádření při místním šetření a kdy svědecká výpověď. Nejde však o důvod, pro který by bylo třeba rozsudek krajského soudu zrušit.

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

tvrzení daňového subjektu vyvráceno. Požadavek na prokázání tvrzených skutečností nevybočil ze zákonných mezí. To ostatně v obdobném případě týkajícím se R. M. uznal i Ústavní soud v usnesení ze dne 11. 10. 2007, sp. zn. II. ÚS 821/07. U stěžovatele se přitom nejedná o případ obdobný případu řešenému Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142 (dostupný na www.nssoud.cz). Tam se soud zabýval řešením řetězových transakcí a připustil, že daňový subjekt neodpovídá za to, jak tato transakce probíhala v řetězci mimo jeho vliv. I v takovém případě však ta část, o níž je účtováno daňovým subjektem a která se týká jeho daňové povinnosti, musí být průkazná v tom směru, že jím bylo skutečně přijato a uhrazeno plnění v tvrzené výši.

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

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

Finanční úřad v Otrokovicích provedl dne 19. 4. 2002 místní šetření ve firmě Barum Continental, spol. s r. o., k obchodním vztahům s daňovým subjektem a dne 16. 1. 2002 provedl výslech svědka J. H. (technik Barum Continental), který uvedl, že formy či segmenty k opravě přebíral T. M. u nich a opravoval je na pracovišti Zbrojovky. Tam také technik firmy Barum Continental prováděl kontrolu stavu, při níž se určovalo, co se má opravit. Daňový subjekt byl výslechu přítomen. Dne 9. 7. 2002 správce daně provedl výslech svědka R. V., který měl pronajaty v r. 1997-1999 prostory v areálu BCHZ Slušovice; ten sdělil, že zde byly nějaké formy, vyskytoval se tam p. P. a p. Z., nějaké formy tam viděl (neupřesnil, ve kterém roce), nic bližšího si ale nepamatuje, jeho se to netýkalo. Výslechu byl stěžovatel přítomen. Dožadáným Finančním úřadem v Pardubicích byl dne 13. 2. 2002 vyslechnut ing. V. H. (HAŠ, v. o. s.), který uvedl, že v r. 1997-1998 přebíral od p. M. segmenty forem k opravě, pro něho pak formy opravoval a práce mu dodávala firma VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o.; jejího zástupce platil v hotovosti. Konkrétně mnohokrát jednal s p. K. Daňový subjekt byl výslechu přítomen. Při místním šetření provedeném Finančním úřadem v Holešově u firmy VALÁŠEK PLUS, spol. s r. o., její jednatel a jediný společník p. K. uvedl, že vystavil faktury, opravy však neprováděl, „jen zálohoval určité pracovníky“. Dožadáným Finančním úřadem ve Vsetíně byl dne 28. 1. 2002 vyslechnut ing. C. (Zbrojovka Jablunka, a. s.), který uvedl, že v r. 1997-1998 prováděl opravy forem, které přivážel p. M., někdy prováděl odbornou konzultaci pracovník Barumu, vyjádřil se k počtu oprav (cca 50 ročně) i způsobu jejich provádění. Při jednání dne 30. 5. 2002 byly konkursní správce Zbrojovky Jablunka, a. s., předány

doklady k opravám forem prováděným pro T. M. v r. 1997-1998. Označené svědecké výpovědi i ostatní důkazy krajský soud v napadeném rozsudku podrobně konstatoval a není třeba je blíže popisovat.

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

Neprovedení navržených důkazů v daňovém řízení stěžovatel v kasační stížnosti směřuje k opomenutí výsledků svědka V., který měl provádět dopravu forem, a svědka H., který mohl potvrdit, že ne všechny formy bylo možno opravit ve Zbrojovce Jablunka, a. s. V žalobě neprovedení navržených důkazů stěžovatel vytýkal zcela obecně. V doplnění žaloby obsaženém v replice k vyjádření žalovaného pak je vytýkáno pouze neprovedení výsledku p. V. (neprovedení výsledku svědka H. vytkl až v první kasační stížnosti). Krajský soud se k této námitce vyjádřil konstatováním odlišného žalobcova tvrzení v průběhu daňového řízení ohledně dopravy forem, které dopravě p. V. nijak nenasvědčovalo a tím, že tento návrh, ač sám uvedl, že ho doplní označením skutečností, k nimž by měl být svědek slyšen, neučinil tak. Krajský soud připomněl, že i při předchozím jednání soudu žalobcovo tvrzení o dopravě nenasvědčovalo nezbytnosti výsledku tohoto svědka. Krajský soud v rozsudku sice výslovně neuvedl, že se jedná o námitku neprovedení výsledku p. V., ovšem z argumentace je zřejmé, že hodnotí právě neprovedení tohoto důkazního návrhu

správcem daně. V tomto vypořádání s danou žalobní námitkou nelze rovněž shledat pochybení soudu, pro které by jeho rozsudek měl být zrušen.

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

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

Tyto věcné kasační námitky proto Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými. Stěžovateli lze přisvědčit pouze v tom, že krajský soud pochybil, pokud se odmítl zabývat opožděně uplatněnou námitkou prekluze a je nerozhodné, že vycházel z tehdejší judikatury Nejvyššího správního soudu. Jak však bylo výše uvedeno, k prekluzi při doměření daně nedošlo. Zrušení rozsudku krajského soudu pro toto pochybení by tak vedlo pouze k formálnímu zopakování závěru vysloveného v tomto rozsudku, neboť Nejvyšší správní soud na základě závazného právního názoru Ústavního soudu tuto otázku posoudil přímo sám.

Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, jako nedůvodnou zamítl.

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

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

V Brně dne 19. října 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu