



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Joyeux s. r. o.**, se sídlem Chudenická 1059/30, Hostivař, Praha 15, (dříve: DONAU TRADING s. r. o., se sídlem Čechova 52, České Budějovice, zastoupeného Mgr. Janem Aulickým, advokátem se sídlem Za Tiskárnou 327, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno (dříve Finanční ředitelství v Českých Budějovicích, se sídlem Mánesova 3a), o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 1. 2012, čj. 4910/11-1300, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 11. 2012, čj. 10 Af 197/2012 – 48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 4114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta žalobce Mgr. Jana Aulického.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad v Českých Budějovicích vydal dne 15. 4. 2011 rozhodnutí čj. 191836/11/077910305043, kterým žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2006 ve výši 661 200 Kč.

[2] Finanční ředitelství v Českých Budějovicích (nyní Odvolací finanční ředitelství) změnilo rozhodnutím ze dne 2. 1. 2012, čj. 4910/11-1300, rozhodnutí finančního úřadu

tak, že dodatečně doměřenou daň snížilo o 105 444 Kč na 555 756 Kč (dále též „napadené rozhodnutí“).

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích. Krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí a pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem.

[4] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí spatřoval v tom, že žalovaný odmítl provést navržené důkazy s odůvodněním, že by tyto důkazy nemohly přispět k objasnění situace. Správní orgán nemůže provedení důkazu odmítnout s tím, že od něho nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti, neboť nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, které dosud neprovedl.

[5] Žalovaný podle krajského soudu nevypořádal všechny odvolací námitky. V rozhodnutí o odvolání nelze odkazovat na odůvodnění rozhodnutí o námitkách, neboť takové rozhodnutí představuje ukončení jiného řízení a pro konkrétně uplatněnou námitku nemůže takový obecný odkaz obstát. Žalovaný nevypořádal námitku o nepřipadnosti aplikace rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 51/2008 – 95 na okolnosti použití výpovědi svědka K., námitku neobjektivního přístupu a námitku porušení základních zásad daňového řízení.

[6] Soud dále žalovanému vytkl, že ukončil daňovou kontrolu dříve, než byla vyřízena žádost žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 daňového řádu. Výklad žalovaného, že prošetření způsobu vyřízení stížnosti nadřízeným správcem daně podle § 261 odst. 6 daňového řádu nemusí být vyřízeno do ukončení daňové kontroly ve smyslu § 261 odst. 4 daňového řádu, nemá oporu v § 261 daňového řádu.

[7] Soud žalovanému vytkl také způsob hodnocení svědecké výpovědi B. F. Tento svědek v odvolacím řízení potvrdil žalobcem deklarovanou přepravu. Žalovaný tuto výpověď neosvědčil jako důkaz. Důvody tohoto hodnocení však nebyly podle soudu přesvědčivé. Žalovaný odmítl svědeckou výpověď, protože si svědek nepamatoval dle žalovaného důležité okolnosti přepravy, konkrétně, zda v době přepravy byl či nebyl sníh. Tato argumentace nemohla sama o sobě znamenat důvod k pochybnostem o věrohodnosti svědecké výpovědi. U řidiče z povolání si lze představit, že klimatické podmínky nebudou při každodenním provozování přepravy důležitou okolností, kterou si řidič bude s odstupem 4 let pamatovat. Soud uzavřel, že úvaha žalovaného týkající se této svědecké výpovědi je sice podrobná, ale nepřehledná a obsahuje dílčí rozpory.

[8] Soud žalovanému také vytkl, že odmítl provést výslech svědkyně – účetní přepravní společnosti, pro kterou pracoval pan F., neboť navržená svědkyně by podle žalovaného neprokázala to, co měl žalobce prokázat během kontroly či odvolacího řízení. Soud přisvědčil žalobcově námitce, že žalovaný nevyhověl jeho návrhu na provedení výslechu svědkyně na základě spekulace o obsahu jeho výpovědi, a to přesto, že žalobce v návrhu na výslech svědkyně uvedl, jaké skutečnosti by bylo možno tímto způsobem zjistit. Žalovaný nemůže předem nepřipustně hodnotit možný obsah výpovědi.

III.

[9] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Považoval vyřízení žalobcových námitek za dostatečné. K žalobcovým námitkám se ve svém rozhodnutí jednotlivě nevyjadřoval, neboť se jednalo o opakující se námitky, které správce daně v průběhu daňového řízení vždy vyřídil a svá rozhodnutí o námitkách řádně zdůvodnil.

[10] Stěžovatel se dále neztotožnil s výkladem krajského soudu, že prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu musí být vyřízeno u stížnosti proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole nejpozději do ukončení daňové kontroly. Podle stěžovatele by tento výklad *ad absurdum* znamenal, že by daňový subjekt či jiná zúčastněná osoba mohl v průběhu daňové kontroly neustále podávat stížnosti a žádat o jejich prošetření tak, aby oddálil okamžik ukončení kontroly. V krajních případech by mohlo dojít až k prekluzi práva.

[11] Stěžovatel nesouhlasil s tvrzením žalobce, že dodatečné platební výměry vydané na základě nesprávně ukončené kontroly jsou nulitním aktem. Zpráva o daňové kontrole má sice mezi důkazními prostředky významné postavení, žalobce se však mohl proti dodatečným platebním výměrům vydaným na základě předčasně ukončené daňové kontroly odvolat a uplatnit práva, která mu správce daně upřel v daňové kontrole. Stěžovatel napravil v odvolacím řízení postup správce daně, a proto zrušení napadeného rozhodnutí nemá opodstatnění.

[12] Krajský soud dále rovněž nevysvětlil, v čem spatřuje nedodržení základních zásad daňového řízení při využití a hodnocení svědecké výpovědi pana F. Stěžovatel se domnívá, že svědeckou výpověď pana F. dostatečně vyhodnotil a své závěry přesvědčivě vysvětlil. Stěžovateli se jeví jako logické, že si svědek 3 roky zpětně nevzpomněl, co a kam přepravoval, byť mu tato otázka byla položena prostřednictvím mobilního telefonu. Pokud tentýž svědek vypověděl ještě o rok později, že určité zboží rozhodně přepravil, pak bylo na místě pochybovat o věrohodnosti takového svědka. Svědectví pana F. zpochybňovaly podle stěžovatele i listinné důkazy, podle kterých tvrzenou přepravu neuskutečnil. Proto také stěžovatel položil panu F. dotaz týkající se klimatických podmínek v době přepravy, na což svědek nebyl schopen reagovat. Podle názoru stěžovatele je počasí podstatným faktorem pro výkon činnosti dopravce nadměrných nákladů. Pokud si řidič pamatoval, že v rozhodných dnech přepravoval bagr, musel si nutně pamatovat i klimatické podmínky, které jej při práci ovlivňovaly a limitovaly.

[13] Stěžovatel nesouhlasil ani s názorem krajského soudu o odmítnutí navrženého svědka, kterým měla být účetní společnosti, pro kterou pracoval pan F. Účelem svědecké výpovědi mělo být vysvětlení evidencí, ze kterých podle názoru stěžovatele vyplývá, že v rozhodných dnech se přeprava neuskutečnila. Stěžovatel se domníval, že zajištěné listiny jsou svým charakterem výkazem jízd. Svědeckou výpověď, že předmětná evidence nepředstavovala výkaz jízd, ale pouhý pracovní plán, považoval stěžovatel za nadbytečnou, neboť jí nemohlo být prokázáno to, k čemu byl žalobce vyzván.

[14] Závěrem stěžovatel zpochybnil názor soudu, že stát fakticky nebyl zkrácen na žádném plnění. Stěžovatel je přesvědčen, že ve věci byla vytvořena účelová a umělá situace, která neměla ekonomický základ a která pouze vedla ke vzniku vysoké daňové povinnosti u společnosti ZALSAN, která daň neodvedla. Stěžovatel zopakoval, že žalobce neprokázal plnění tak, jak je deklaroval.

IV.

[15] Žalobce uvedl ve vyjádření ke kasační stížnosti, že ve věci rozhodně nešlo o řetězový podvod, jak naznačil stěžovatel. Pokud by stěžovatel vedl daňový proces řádným způsobem a umožnil provést i další navrhované důkazy, ukázala by se domněnka řetězového podvodu nedůvodná.

[16] Žalobce je přesvědčen, že stěžovatel neuvedl v kasační stížnosti konkrétní důvody, proč je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, případně v jakých konkrétních bodech není dostatečně odůvodněný. Souhlasil s krajským soudem, že stěžovatel nemohl vypořádat odvolací námitky pouze odkazem na odůvodnění prvostupňového rozhodnutí.

[17] Žalobce dále poukázal na okolnosti výsledku svědka K. s tím, že se cítí být poškozen na svých právech, neboť mu správce daně neumožnil účast na výsledku tohoto svědka. Žalobce tak nemohl klást svědkovi otázky. Správce daně vycházel z tohoto nesprávně provedeného důkazu a využil z něj pouze pro něj výhodná ustanovení. Pan K. nebyl oprávněn odmítnout výpověď podle českého práva a tuto skutečnost nelze klást žalobci k tíži. Stěžovatel měl poukázat na rozpor mezi právními řády České republiky a Rakouska a toto prokázat žalobci, případně prokázat, že odmítnutí provedení důkazu dle českého práva je nezákonné, a umožnit žalobci vyvracet závěry tohoto výsledku. To však v odůvodnění napadeného rozhodnutí chybí.

[18] Stěžovatel byl povinen prošetřit způsob vyřízení žalobcovy stížnosti ještě před ukončením daňové kontroly. Opačný výklad je v konkrétním případě zcela nepřiléhavý. Z časové posloupnosti je zjevné, že žalobce formuloval své námitky a žádosti do 5 dnů, což nelze považovat za obstrukční jednání. Stěžovatelův výklad § 261 odst. 6 daňového řádu je restriktivní a porušuje zásadu *in dubio pro mitius*.

[19] Žalobce rovněž vyjádřil své přesvědčení, že stěžovatel postupoval v rozporu se zákonem, jestliže odmítl svědeckou výpověď pana F. a žalobcův návrh na doplnění dokazování o výslech účetní společnosti, kde pracoval pan F. Stěžovatel odmítl tyto důkazy s odůvodněním, že nejsou podstatné, čímž podle žalobce nepřipustně předjímal výsledky provedeného dokazování.

V.

[20] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Kasační stížnost není důvodná.

[21] Správce daně uvedl ve zprávě o daňové kontrole, že považuje za prokázané, že žalobce nakoupil od společnosti Doosan Infracore Europe S. A., se sídlem v Belgii,

hydraulický bagr tovární značky DOOSAN DAEWOO DX 300 LC za kupní cenu 104 200 EUR, a že tento bagr byl žalobci dovezen z Holandska do Českých Budějovic dne 18. 10. 2006. Další skutečnosti ohledně dispozice s tímto bagrem již správce daně nepovažoval ze shromážděných důkazních prostředků za věrohodně a pravdivě prokazatelné.

[22] Žalobce uvedl, že předmětný bagr prodal dále svému rakouskému obchodnímu partnerovi – společnosti KLEINHEIDER GmbH dne 16. 11. 2006, a že ve stejný den byl bagr přepraven z Českých Budějovic do rakouského St. Pöltenu, sídla kupujícího. Žalobce podle správce daně neprokázal, že by toto dodání bagru bylo dodáním zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v rozhodném znění, tj. plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně, a tudíž osvobození od daně uplatnil v rozporu s tímto ustanovením.

[23] Správce daně neuvěřil žalobcovu tvrzení, že předmětný bagr byl dodán do Rakouska, a označil za formální veškeré písemnosti, které žalobce předložil k prokázání dodávky. Nevěrohodnost těchto důkazů (jednalo se o nákladní listy CMR a faktury za přepravu) dovodil správce daně z rozporů, které vyplývají ze svědeckých výpovědí pana Z., pana O. a z vyjádření žalobce. Také poukázal na „potvrzení o práci“ předložené rakouským přepravcem, podle kterého byly v rozhodné dny prováděny jiné práce než tvrzené přepravy. Závěr o neprokázání dodávky bagru do Rakouska správce daně dovodil podpůrně i z výpovědi pana K.

[24] Stěžovatel se neztotožnil s názorem krajského soudu, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Krajský soud vytkl stěžovateli zejména to, že se dostatečně nevypořádal se všemi odvolacími námitkami. Konkrétně poukázal na předposlední odstavec na str. 16 napadeného rozhodnutí, kde stěžovatel krátce zrekapituloval žalobcovy námitky k postupu správce daně v průběhu daňové kontroly a uvedl, že se „*k uvedeným námitkám již jednotlivě vyjadřovat nebude, s ohledem na opakující se námitky odvolatele, které správce daně vždy během daňového řízení vyřídil a svá rozhodnutí o námitkách řádně zdůvodnil.*“ Je třeba upozornit, že námitky ze dne 2. 3. 2010 a ze dne 8. 9. 2010, jejichž obsah žalobce rovněž shrnul na str. 12 odvolání, se vztahovaly k nyní posuzované věci, a nikoli k věci, o níž krajský soud rozhodl rozsudkem čj. 10 Af 157/2012 – 72 a která je vedena Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 8 Afs 78/2012. Proto je posouzení důvodnosti této kasační námitky odlišné.

[25] V obecné rovině lze k otázce nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí podotknout, že nevypořádá-li se správní orgán v rozhodnutí o opravném prostředku se všemi uplatněnými námitkami, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku jeho důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů.

[26] Odvolání je procesním institutem, jehož účelem je poskytnutí plné ochrany účastníkům řízení za účelem dosažení nápravy neúplností skutkových a právních pochybení, tzn. ověření toho, zda zjištěný skutkový stav a jeho právní posouzení vyjádřené v rozhodnutí správního orgánu bylo učiněno zákonným postupem a zda nejsou pochybnosti o správnosti těchto zjištění. Odvoláním se v podstatě přenáší věc ve svém celku na vyšší instanci a této náleží, aby ji samostatně posoudila, ať již na základě skutkové podstaty, zjištěné správním orgánem v I. stupni, uzná-li ji za správnou, či na základě jí samostatně řádně zjištěného skutkového stavu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2005, čj. 5 Afs 5/2005 – 85). Je proto v rozporu se samotným smyslem a účelem odvolacího řízení, pokud odvolací orgán reaguje na námitky odvolatele pouze povšechným odkazem na odůvodnění prvostupňového rozhodnutí a svůj postup vysvětlí pouze tím, že postup orgánu prvního stupně považuje za dostatečný.

[27] Stěžovatel tedy měl jednoznačně a konkrétně vysvětlit, proč nepovažuje námitky žalobce stran postupu správce daně při provádění daňové kontroly za opodstatněné. Pokud tak neučinil, zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, jak správně poukázal krajský soud.

[28] Vypořádat se s odvolacími námitkami přitom neznamená, jak se stěžovatel domnívá, pouze připojit (formální) „repliku, proč je daný úkon zákonný a objektivní,“ ale uvést konkrétní přesvědčivé důvody, proč námitka ob stojí či neobstojí. Žalobce podal rovněž odvolání proti rozsahu nahlížení do správního spisu. Finanční ředitelství posléze překvalifikovalo toto odvolání na stížnost. Této stížnosti správce daně částečně vyhověl a umožnil žalobci nahlédnout do dalších částí správního spisu. Žalobce poté ještě navrhl prošetřit způsob vyřízení stížnosti. Finanční ředitelství k návrhu žalobce rozhodlo, že stížnost nebyla správně vyřízena, a umožnilo žalobci nahlédnout ještě do dalších částí správního spisu. Ve výše uvedeném žalobce spatřoval neobjektivní přístup správce daně a porušení základních zásad součinnosti, zákonnosti, hospodárnosti a přiměřenosti. Na tuto námitku stěžovatel mohl a měl reagovat a posoudit, zda se správce daně zachoval neobjektivně a porušil žalobcem uvedené zásady daňového řízení.

[29] Zvláštní postavení mezi žalobními námitkami zaujímal námitka nepřipadnosti aplikace rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2009, čj. 5 Afs 51/2008 – 95, na okolnosti použití výsledku svědka K. (*pozn. NSS*: uvedený judikát se zabýval tím, za jakých podmínek lze v českém daňovém řízení použít jako důkaz výslech svědka provedený zahraničním správcem daně na základě přeshraničního intrakomunitárního dožádání). Stěžovatel se podle žalobce nezabýval otázkou, zda pan K. vůbec mohl odmítnout vypovídat podle českého práva a zda bylo v souladu se zákonem, že rakouský správce daně nepřizval žalobce k výslechu a neumožnil mu klást svědkovi otázky. Žalobce namítl, že za této situace nebylo možné závěry ze svědecké výpovědi použít v jeho neprospěch.

[30] Krajský soud se touto námitkou blíže nezabýval. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí dovodil již z toho, že stěžovatel se nevyjádřil k odvolacím námitkám stěžovatele stran postupu správce daně při daňové kontrole (*pozn. NSS*: blíže viz body 19 až 23 tohoto odůvodnění).

[31] Stěžovatel přesto v kasační stížnosti namítl, že se zabýval na str. 14 napadeného rozhodnutí postupem správce daně při výslechu pana K. a že správce daně postupoval v souvislosti s výslechem v souladu s právními předpisy České republiky a žalobce nezkrátil na jeho právech. Podle žalobce však pan K. nebyl oprávněn odmítnout výpověď podle českého práva s poukazem na směrnici Rady č. 77/799/EHS ze dne 19. 12. 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného. Stěžovatel ve svém rozhodnutí ani nevysvětlil, proč bylo odmítnutí výpovědi podle českého práva v souladu s vnitrostátním rakouským právem, ani žalobci neumožnil vyvracet závěry z výslechu pana K.

[32] Nejvyšší správní soud se neztotožnil s názorem žalobce, že na uvedený případ je možné aplikovat směrnici Rady č. 77/799/EHS, která byla do českého práva implementována zákonem č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Uvedená směrnice i zákon se totiž týkají výhradně oblasti přímých daní a daní z pojistného. Daň z přidané hodnoty mezi tento výčet nepatří. V komunitárním měřítku je mezinárodní pomoc při správě nepřímých daní upravena nařízením Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. 10. 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92. Příslušné orgány si vyměňují informace podle tohoto nařízení za pomoci formuláře SCAC 2004, který při vzájemné komunikaci využili v šetřeném případě i český a rakouský správce daně. Z žádného ustanovení předmětného nařízení přitom nevyplývá povinnost dožádaného orgánu postupovat při získávání informací podle právních předpisů orgánu dožadujícího. Naopak je v čl. 5 odst. 4 předmětného nařízení výslovně uvedeno, že dožádané orgány postupují za účelem získání požadovaných informací tak, jako kdyby jednaly samy za sebe nebo na žádost jiného úřadu svého vlastního členského státu, tj. postupují podle svého vnitrostátního práva. Rakouský správce daně proto při dožádání postupoval podle rakouského vnitrostátního práva.

[33] V rozsudku čj. 5 Afs 51/2008 – 95 Nejvyšší správní soud vyslovil, že žádají-li finanční orgány cestou mezinárodní právní pomoci o zprostředkování výpovědi třetí osoby, musí se vždy nejprve pokusit získat tuto výpověď v dožádaném státu formou řádného výslechu, u něž by byla garantována procesní práva daňového subjektu. Získaný záznam výpovědi svědka podle vnitrostátního práva dožádaného státu je možné použít až tehdy, pokud dožádaný finanční orgán odmítne provést výpověď svědka podle požadavků českého právního řádu.

[34] Ze správního spisu vyplývá, že český správce daně žádal rakouskou daňovou správu o informace stran činnosti společnosti KLEINHEIDER GmbH celkem dvakrát. V prvním dožádání ze dne 12. 5. 2009 (č. listu 11 správního spisu) správce daně nežádal o provedení výslechu svědka, ale o zajištění a zaslání veškerých písemností souvisejících s deklarovaným intrakomunitárním dodáním bagru DAEWOO mezi společnostmi KLEINHEIDER GmbH a společností ZALSAN, a. s. (smlouva, dodací list, faktura, přepravní doklady apod.). Rakouská daňová správa v rámci tohoto dožádání vyslechla jednatele společnosti KLEINHEIDER GmbH, pana H. K. Tento výslech byl proveden dne 29. 7. 2009. Rakouská daňová správa zaslala správci daně protokol o výslechu pana K. a další písemnosti dne 22. 9. 2009. Správce daně nejprve zařadil informace z tohoto výslechu do neveřejné části spisu.

[35] V druhém dožádání ze dne 9. 12. 2009 již správce daně žádal rakouskou daňovou správu konkrétně o výslech pana K., provedený podle českého práva. Jak vyplývá z protokolu o výslechu svědka ze dne 30. 6. 2010, rakouský správce daně se při výslechu dotázal pana K., zda souhlasí s výslechem podle českého práva. Pan K. výslech podle českého práva odmítl. Rakouský správce daně tedy vedl výslech podle rakouského práva bez účasti žalobce u výslechu. Český správce daně zařadil protokol o výslechu do veřejné části správního spisu (*pozn. NSS: byť část textu dožádání ve formuláři začernil*). Následně seznámil žalobce s jeho obsahem a dal žalobci možnost se k němu vyjádřit, popřípadě navrhnout další důkazy.

[36] Správce daně následně zařadil mezi důkazní prostředky také výslech pana K. ze dne 29. 7. 2009. Tento postup žalobce v odvolání napadl. Podle žalobce bylo zařazení výslechu pana K. ze dne 29. 7. 2009 mezi důkazní prostředky nezákonné, neboť se správce daně nejprve nepokusil získat tuto výpověď provedením výslechu podle českého práva, pan K. při samotném výslechu neodmítl vypovídat podle českého práva (nebyl na to ani tázán), a při dalším výslechu dne 30. 6. 2010 nijak neautorizoval svou výpověď ze dne 29. 7. 2009.

[37] Stěžovatel reagoval na tyto žalobcovy námitky tak, že podrobně popsal způsob, kterým správce daně získal protokol o výslechu ze dne 30. 6. 2010, a dovodil, že správce daně byl oprávněn použit jako důkaz informace obsažené ve výpovědi ze dne 29. 7. 2009, neboť se pokusil získat tuto výpověď formou výslechu provedeného v souladu s českou legislativou. Toto stěžovatelovo tvrzení trpí logickým vnitřním rozparem. Z postupu správce daně je zjevné, že usiloval o získání výpovědi svědka K. provedené podle českého práva až 9. 12. 2009, tj. v době, kdy už měl k dispozici výpověď ze dne 29. 7. 2009. U výpovědi ze dne 29. 7. 2009 správce daně neusiloval o to, aby byla tato výpověď provedena podle českého práva.

[38] Vzhledem ke shora uvedenému lze uzavřít, že krajský soud postupoval správně, když označil napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, byť v případě námitky stran okolností použití výslechu svědka K. se jednalo o nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost a nikoli pro nedostatek důvodů. Ani poté, co stěžovatel řádně vypořádá žalobcovy procesní námitky k postupu správce daně v průběhu daňové kontroly, uvedené na str. 12 žalobcova odvolání a žalobcovy námitky stran použití výpovědi svědka K. ze dne 29. 7. 2009 jako důkazu, však napadené rozhodnutí nemůže z hlediska přezkoumatelnosti obstát. Je totiž nepřezkoumatelné také proto, že stěžovatel opomněl dostatečně vypořádat odvolací námitky proti způsobu, kterým správce daně hodnotil shromážděné důkazy v žalobcův neprospěch.

[39] Žalobce v odvolání i v žalobě namítl, že správce daně hodnotil výpověď svědka K. subjektivně a účelově, neboť části výpovědi bez dalšího přisvědčil, část výpovědi odmítl jako nevěrohodnou: pan K. při výpovědi osobně potvrdil, že byl předmětný bagr dopraven do rakouského St. Pöltenu, správce daně však uvedl, že bagr neopustil české území.

[40] Stěžovatel se nevypořádal v napadeném rozhodnutí ani s touto odvolací námitkou. Pouze uvedl, že správce daně byl oprávněn použít tyto výpovědi jako důkaz, neboť se je nejprve pokusil získat formou výslechu podle českého práva. I kdyby tomu tak skutečně

bylo, rozhodně nelze z tvrzeného formálně správného postupu českého správce daně při dožádání dovodit, že správce daně postupoval v souladu se zákonem i při hodnocení získaných důkazů. Odvolací námitky stran hodnocení výpovědi pana K. tak z povahy věci nelze vypořádat tvrzením, že český správce při získávání důkazu postupoval formálně správně.

[41] Nelze se zcela ztotožnit ani se závěrem správce daně, že nedodání bagru do Rakouska lze dovodit podpůrně i z výpovědi pana H. K. (a z listinných důkazů předložených při této výpovědi). Správce daně předně rozporuje, že na účetním dokladu č. 06-1198 o prodeji bagru zpět do České republiky je uvedeno datum 16. 11. 2006, tedy shodné datum jako na přepravním listu CMR o přepravě bagru z České republiky do Rakouska. Je třeba zdůraznit, že zmiňovaný účetní doklad není sám o sobě návrhem na uzavření kupní smlouvy ani důkazem o dodání zboží podle kupní smlouvy, ale jedná se především o podklad pro určení splatnosti a výše kupní ceny. I kdyby bylo možné se ztotožnit s výkladem správce daně, že kupní smlouva byla uzavřena v den vyhotovení účetního dokladu č. 06-1198 ze dne 16. 11. 2006, je třeba vzít v potaz, že datum uzavření kupní smlouvy a datum jejího splnění, resp. datum dodání zboží, nemusí nutně spadat v jeden časový okamžik. Naopak je v obchodních vztazích, a zvláště v mezinárodních obchodních vztazích, zcela běžné a právními předpisy předvídané, že je zboží dodáno až v odstupu řady dní od vystavení faktury. Nelze tedy souhlasit se správcem daně, že okolnost vyhotovení účetního dokladu č. 06-1198 v den vyhotovení přepravního listu CMR navozuje jenom proto pochybnosti.

[42] Správce daně dále ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že z výpovědi pana K. je zřejmé, že pan K. nezná společnost ZALSAN, a. s., s jejím zástupcem nikdy nejednal a že vše zařizoval pan Pavel Velkoborský, jednatel žalobce. Nejvyšší správní soud k tomu poznamenává, že i kdyby pan K. nikdy nejednal se zástupcem společnosti ZALSAN, a. s., ještě z toho nelze dovodit, že žalobcem tvrzená transakce mezi společnostmi KLEINHEIDER GmbH a ZALSAN, a. s. je fiktivní.

[43] Správce daně také uvedl, že společnost KLEINHEIDER GmbH nevěděla, že společnost HOBAK a. s. má o předmětný bagr zájem, což bylo v rozporu s tvrzením žalobce. Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že pan K. se ke společnosti HOBAK a. s. vyjádřil pouze jednou větou při výpovědi dne 29. 7. 2009. Tato věta přitom není v protokolu o výpovědi srozumitelně zaznamenána. Pan K. zmínil společnost HOBAK a. s. v odpovědi na otázku, zda byl bagr v Rakousku, anebo byl dále dodán přímo z České republiky firmě Zalsan nebo Hobak. Pan K. odpověděl následovně: *„Ich selbst keine Fa. Hobak und der Bagger ist nach Österreich gekommen (siehe Unterlagen).“* Tuto větu správce daně přeložil takto: *„Já osobně žádnou firmu Hobak a bagr byl v AT (viz dokumenty).“* Z této jediné věty nelze spolehlivě dovodit, že společnost KLEINHEIDER GmbH nevěděla o tom, že společnost HOBAK a. s. má o předmětný bagr zájem, neboť tato věta je neúplná. Chybí v ní totiž sloveso. Věta mohla sice znít *„já osobně firmu Hobak neznám“*, ale mohla znít také např. *„já osobně firmu Hobak nekontaktoval“* atp. I kdyby pan K. osobně společnost HOBAK a. s. neznal, nevylučuje to, že společnost KLEINHEIDER GmbH byla o zájmu společnosti HOBAK a. s. informována prostřednictvím jiných svých pracovníků. Nelze také odhlédnout od tříletého časového odstupu mezi obchodním případem a termínem výsledku. Pan K. též zdůraznil, že

předmětný bagr byl na území Rakouska. Z výpovědi pana K. tedy spolehlivě nevyplývá, že bagr v Rakousku nebyl.

[44] Stěžovatel se dále vyjádřil v napadeném rozhodnutí k žalobcovým námitkám stran hodnocení výpovědi pana O. a pana H. (členové představenstva společnosti HOBAC a. s., nynějšího majitele bagru). Uvedl, že se správce daně dostatečně vyjádřil k obsahu těchto výpovědí a k jejich hodnocení ve zprávě o daňové kontrole, že výpovědi byly provedeny v souladu se zákonem a že nelze správce daně vinit z toho, že tyto výpovědi neprokazují tvrzení uváděná žalobcem, případně jsou s nimi v rozporu. Takové hodnocení je nedostatečné. Nejvyšší správní soud opětovně zdůrazňuje, že v odvolacím řízení není možné pouze povšechně odkazovat na odůvodnění prvostupňového rozhodnutí s tím, že je odvolací orgán považuje za dostatečné, aniž by odvolací orgán tyto své závěry přesvědčivě a přezkoumatelně vysvětlil.

[45] Žalobce v odvolání i v žalobě rozporoval také hodnocení výpovědi pana Z., žalobcova zaměstnance - vedoucího servisu strojů. Z výpovědi pana Z. bylo podle žalobce vysledovatelné pouze to, že předal bagr panu O. v žalobcově sídle. Nevěděl však, koho pan O. při předání bagru zastupoval, ani to, jak se zboží přepravilo ze sídla žalobce do Rudolfova, ani to, co se dělo s bagrem v následujícím období. I v tomto případě však stěžovatel zcela opomněl v napadeném rozhodnutí vypořádat námitku stran hodnocení výpovědi pana Z.

[46] Nejvyšší správní soud neshledal, že by mezi výpověďmi pana Z., pana O. a vyjádřením žalobce musely nutně být rozpory. Na ústním jednání dne 23. 6. 2009 žalobce předložil fotokopii listu CMR a uvedl, že podle tohoto dokumentu byl bagr přepraven z Českých Budějovic do rakouského St. Pöltenu dne 16. 11. 2006. Pan Z. (zaměstnanec žalobce - vedoucí servisu) vypověděl dne 11. 6. 2010, že bagr byl z areálu žalobce přepraven do areálu společnosti HOBAC, a. s. v Rudolfově a že tento bagr předával panu O. Také vypověděl, že bagr byl poté z Rudolfova převážen rakouským dopravcem, o čemž však ví jen z doslechu. Pan O., potvrdil převzetí bagru v protokolu o výpovědi ze dne 7. 9. 2010 a doplnil, že stroj byl zapůjčen k vyzkoušení. Jednalo se o běžnou praxi. Správce daně z těchto výpovědí dovodil, že bagr neopustil české území a místo do Rakouska putoval přímo do areálu společnosti HOBAC a. s.

[47] Tato úvaha je zjednodušující, obsahuje logické rozpory, je nepřiliš přesvědčivá a nedostačující. Pokud žalobce zapůjčil společnosti HOBAC a. s. bagr na vyzkoušení, neznamená to bez dalšího, že bagr od té doby musel být nepřerušeně v držbě společnosti HOBAC a. s. Zapůjčením bagru na vyzkoušení tedy *a priori* není vyloučen jeho následný transport do Rakouska. Není rovněž známo, od kdy a na jak dlouhou dobu byl bagr zapůjčen. Bagr mohl být zapůjčen kdykoli od příjezdu bagru na území České republiky až do okamžiku jeho tvrzeného převzetí rakouským dopravcem. Pan Z. pracoval u žalobce na pozici vedoucího servisu. Nebyl tedy odpovědným za nákup a prodej strojů, ale pouze za jejich servis. Nemusel mít přesné informace o nákupech a prodeji jednotlivých strojů, ani o jejich přepravě.

[48] Nevypořádání shora uvedených námitek je další podstatnou vadou napadeného rozhodnutí. A to zejména s ohledem na skutečnost, že myšlenkový postup, na základě

kterého správce daně dospěl ve zprávě o daňové kontrole k závěru, že žalobce neprokázal dodání bagru do Rakouska, trpí řadou vnitřních rozporů a logických nesrovnalostí. Tyto rozpory a nesrovnalosti stěžovatel mohl a měl v odvolacím řízení vysvětlit a námitky vypořádat.

[49] Správce daně dále založil svou úvahu o neprokázání transportu bagru do Rakouska na listině, kterou nazval „potvrzení o práci.“ Tuto listinu správce daně obdržel jako přílohu k odpovědi na dožádání. Listina je tvořena špatnou kopií německy psaného formuláře s rukou psanými poznámkami, které jsou jen částečně čitelné. Německý název této listiny je „*kalenderwoche*“, což lze přeložit jako „kalendářní týden“, nikoli „potvrzení o práci.“ Z listiny nevyplývá, že by byla kýmkoli autorizována. Správce daně bez dalšího převzal překlad názvu listiny uvedený ve formuláři SCAC a po smyslu a účelu této listiny blíže nepátral. Bez dalšího k této listině přistoupil *de facto* jako k nezvratnému důkazu a přisoudil jí vyšší důkazní sílu než přepravním listům CMR, dodacím listům, fakturám a dalším písemným důkazům.

[50] Žalobce se proti způsobu hodnocení listiny „potvrzení o práci“ ohradil již během daňové kontroly a také v odvolání. Stěžovatel na žalobcův návrh provedl výslech pana F., řidiče společnosti FM BAU Mühlberger, který měl zajišťovat transport bagru dne 16. 11. 2006 do Rakouska a dne 6. 12. 2006 zpátky do České republiky. Pan F. při výslechu uvedl, že rozhodným přepravním dokumentem je list CMR, který je podkladem pro fakturaci přepravy. Svědek zpochybnil věrohodnost listiny označené jako „*kalenderwoche*“ a uvedl, že se jedná pouze o týdenní plány přepravy, které nemusí odpovídat skutečným údajům. Stěžovatel toto vysvětlení nepřijal a uvedl, že se domnívá, že se jedná o skutečné plány přepravy, neboť listina „*kalenderwoche*“ má stejné názvy sloupců jako kniha jízd užívaná jako důkazní prostředek v České republice. Dalším důkazem, že v „*kalenderwoche*“ jsou zaznamenávány skutečné jízdy, je to, že tento dokument je v rámci společnosti dále zpracováván a je veden tak podrobně, že svými náležitostmi odpovídá české knize jízd.

[51] To však samo o sobě není důkazem, že záznamy v něm uvedené musejí nutně odpovídat uskutečněným přepravám. Podobně nelze tento závěr dovodit ani z tvrzené podrobnosti údajů, neboť si lze jistě představit i průkaznější a podrobnější způsob, jakým lze evidovat skutečné přepravní výkony (např. přepravní listy CMR potvrzené odesílatelem, dopravcem i příjemcem zboží). Přepravní společnosti nepochybně mohou vést i předběžné záznamy plánovaných přeprav, a není vyloučeno, že tyto záznamy odpovídají údajům obsaženým v „*kalenderwoche*“. Stěžovatelova úvaha je tedy spekulativní. Stěžovatel nijak uspokojivě neprokázal, že záznamy v „*kalenderwoche*“ nemohou představovat pouze předběžný plán přeprav, jak to vypověděl svědek.

[52] Stěžovatel dále nesouhlasil s krajským soudem, že odmítnutí provedení důkazu výslechem svědka – účetní přepravní společnosti FM BAU Mühlberger GmbH – bylo nezákonné. Účelem této svědecké výpovědi mělo být vysvětlení významu listiny „*kalenderwoche*“.

[53] Stěžovatel předně ve své námitce nspecifikoval, co konkrétně nemohlo být výpovědí paní účetní prokázáno. Nejvyšší správní soud přitom již výše konstatoval, že stěžovatel založil své závěry o smyslu a účelu listiny „*kalenderwoche*“ na pouhých

domněnkách o srovnatelnosti této listiny s českou knihou jízd, aniž by své domněnky jakkoli prokázal.

[54] Žalobce navrhl výslech paní účetní také za účelem rozptýlení nejasností ohledně průkaznosti listu CMR ze dne 6. 12. 2006. Svědek F. totiž při výpovědi uvedl, že na tomto listu CMR je nesprávně uvedena adresa vykládky. Ve skutečnosti zboží vyložil v Rudolfově, a ne v Praze, a to na základě ústního pokynu společnosti K. Stěžovatel toto posoudil jako další důvod pro nevěrohodnost svědka a nevěrohodnost samotné listiny CMR ze dne 6. 12. 2006. Žalobce proto navrhl výslech paní účetní, která by vysvětlila, jak se listiny CMR vyplňují.

[55] Stěžovatel je samozřejmě oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka. To však neznamená, že může předem hodnotit možný obsah výpovědi (k tomu srov. *rozsudek Nejvyššího správního soudu* ze dne 11. 8. 2011, č. 2 Afs 15/2011 - 80). Lze jistě odmítnout výslech svědka pro nadbytečnost s odůvodněním, že rozhodné skutečnosti již byly spolehlivě zjištěny. V šetřeném případě však tomu tak nebylo.

[56] Svědka je třeba vyslechnout, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výsledku dostavit, takže jeho předvolávání k výsledku bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech – srov. *rozsudek Nejvyššího správního soudu* ze dne 30. 1. 2008, č. 2 Afs 24/2007 - 119). Postup žalobce v šetřeném případě nevykazoval snahu mařit či účelově prodlužovat daňové řízení, a vzhledem k přetrvávajícím nejasnostem ohledně rozhodných skutečností byl jeho návrh na doplnění dokazování výsledkem dalšího svědka opodstatněný.

[57] Závěr, že žalobce neprokázal transport bagru do Rakouska, správce daně dále podpořil ve zprávě o daňové kontrole rovněž tím, že bagr není věc nepatrná ani věc nepatrné hodnoty, a proto není logické, aby byly důkazy o nakládání s tímto bagrem vzájemně rozporné. Nejvyšší správní soud připomíná, že se správci daně nepodařilo soud přesvědčit o existujících rozporech. Všichni svědkové patřili do okruhu osob, které s velkými stavebními stroji pracují pravidelně, ať se jedná o jejich nákup, prodej, přepravu, užívání či servis. Z jejich hlediska tedy nakládání s předmětným bagrem nemuselo být nijak výjimečné, a i vzhledem k časovému odstupu lze připustit, že si nepamatovali přesně všechny okolnosti. Jejich výpovědi se tedy mohly částečně lišit, aniž by to nutně muselo vést k závěru o jejich rozpornosti a nevěrohodnosti.

[58] Co se týče dodacího listu přiloženého k faktuře č. 0622/31, dle výpovědi pana Z. se jednalo o potvrzení, že se bagr dostal do dispozice společnosti HOBAK a. s. Ze samotného dodacího listu a z doprovodné výpovědi pana O. lze však dovodit pouze to, že pan O. bagr převzal. Nevyplývá z něj žádný vztah k faktuře č. 0622/31. Není spolehlivě doloženo ani datum převzetí bagru, ani právní důvod tohoto převzetí. Samotný dodací list tedy není nijak v rozporu s tvrzením, že bagr byl společností HOBAK a. s. zapůjčen k vyzkoušení. Pomocí dodacího listu nelze spolehlivě vyloučit tvrzení žalobce, že byl bagr po zapůjčení převezen do Rakouska.

[59] Převážní společnost FM BAU Mühlberger GmbH, která zajišťovala tvrzený transport bagru, předložila k tomuto transportu následující důkazy: list CMR ze dne 16. 11. 2006 (přeprava z České republiky do St. Pöltenu), list CMR ze dne 6. 12. 2006 (přeprava ze St. Pöltenu do České republiky), faktura za přepravní služby ze dne 19. 12. 2006 (v uvedených výkonech je uvedena jak přeprava do Rakouska, tak přeprava zpět, obojí odpovídá údajům na listech CMR), dále listinu „*kalenderwoche*“ a v neposlední řadě rozhodnutí ministerstva dopravy ze dne 14. 11. 2006 o povolení nadměrné přepravy bagru o váze 34 t v období od 14. 11. do 14. 12. 2006.

[60] Z těchto důkazů osvědčil správce daně jediný důkaz, a to listinu „*kalenderwoche*“, ke které se Nejvyšší správní soud vyjádřil již výše. Ostatní důkazy, které podporovaly žalobcovu verzi o uskutečnění přepravy, správce daně bagatelizoval. Rozhodnutí ministerstva dopravy vytkl, že bylo určeno na přepravu bagru o váze 34 tun, když na obou listech CMR byla uvedena váha bagru 30 tun. Ani tato výtku není přesvědčivá. Není nijak vyloučeno, že do váhy uvedené v rozhodnutí se má započítat ještě váha tahače, případně, že se jedná o horní hranici váhy přepravovaného bagru, a že tudíž není vyloučeno přepravit bagr o váze 30 tun na základě povolení pro bagr o váze 34 tun. Pokud stěžovatel chtěl tuto výtku správce daně potvrdit, bylo na místě její odůvodnění přesvědčivě doplnit.

[61] Navzdory shora uvedeným výhradám dospěl stěžovatel v napadeném rozhodnutí k závěru, že úvahy správce daně mají nezpochybnitelnou oporu ve správním spise a jsou učiněny zcela v souladu se zákonem. S poukazem na shora uvedené důvody se Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit s tímto závěrem.

[62] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již opakovaně vyslovil, že zásadu volného hodnocení důkazů nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. Ani poslední věta § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ani § 92 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, neposkytuje správcovi daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, čj. 5 Afs 5/2008 – 75).

[63] Podobně Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 19. 7. 2006, čj. 2 Afs 83/2005 - 72, že při hodnocení dokazování je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Hodnocení důkazů však musí vycházet ze všech skutečností, které z daných důkazů plynou, přičemž nelze vyjmout pouze určité části důkazů a z těch vyvodit skutkové závěry obecné, zejména ne za situace, kdy všechny důkazy (nebo i jejich jednotlivé komponenty) nejsou jednoznačné, či dokonce jsou protikladné. V takovém případě je jediným východiskem zhodnotit veškeré skutečnosti, které z daných důkazů vyplývají; nelze zůstat na půli cesty a považovat tvrzení žalobce za

věřohodně vyvrácené na základě důkazů, v nichž přetrvávají neodstraněné rozpory a nejasnosti, jak to učinil správce daně i stěžovatel.

[64] Nejvyšší správní soud také judikoval, že pokud správce daně (potažmo stěžovatel) hodlá určitý důkazní návrh osvědčit jako důkaz nebo mu nepřiznat relevantní důkazní hodnotu, musí tak učinit za splnění požadavků, které daňový řád klade na proces dokazování (srov. § 2 odst. 3 a § 31 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 8 a § 92 a násl. daňového řádu). Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by správce daně měl na výběr, které z důkazů provede a které nikoli a o které z provedených důkazů opře své skutkové závěry a které prohlásí za nerelevantní či nadbytečné. Správce daně nemůže připustit pouze důkazy svědčící jen ve prospěch či jen v neprospěch daňového subjektu. Důkazní návrh nelze odmítnout jen proto, že je v rozporu s jiným, dříve získaným důkazem (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2010, čj. 8 Afs 74/2009 – 104). Postup správce daně a stěžovatele však neodpovídal ani těmto požadavkům.

[65] Stěžovatel rovněž zpochybnil názor krajského soudu, že daňové řízení bylo zatíženo procesní vadou spočívající v ukončení daňové kontroly a vydání souvisejícího platebního výměru předtím, než stěžovatel prošetřil způsob vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu.

[66] Podle § 261 odst. 6 daňového řádu platí, že má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Tento správce daně postupuje při prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle odstavců 3 až 5. Podle § 261 odst. 3 daňového řádu pak platí, že stížnost musí být vyřízena do 60 dní, a jedná-li se o stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole, pak musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. Ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu odkazuje na odstavec 3 téhož paragrafu bez dalšího, tj. podle logického výkladu tohoto ustanovení musí nadřízený správce daně prošetřit způsob vyřízení stížnosti ve stejné lhůtě, jakou měl podřízený správce daně pro vyřízení stížnosti, tj. u stížností týkajících se postupu správce daně při daňové kontrole nejpozději do ukončení daňové kontroly.

[67] V šetřeném případě však nebylo pochybení nadřízeného správce daně při prošetření způsobu vyřízení stížnosti natolik významné, aby samo o sobě mělo vliv na zákonnost vydaných platebních výměrů. Žalobcova stížnost se týkala především rozsahu nahlížení do spisu. Byť žalovaný zpřístupnil žalobci část spisového materiálu na základě prošetření způsobu vyřízení stížnosti až po ukončení daňové kontroly, měl žalobce dostatek času, aby informace z těchto částí spisu využil v odvolacím řízení. Nebyl tak v konečném důsledku omezen ve svých procesních právech natolik, aby to mělo za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.

[68] Stěžovatel rovněž nesouhlasil s názorem žalobce, že dodatečné platební výměry byly vydány ještě před ukončením daňové kontroly, a jedná se tedy o nulitní (nicotné) akty. K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že krajský soud se otázkou nicotnosti dodatečných platebních výměrů nezabýval, a úvaha o nicotnosti nebyla ani na místě. Nicotnost představuje specifickou kategorii vad správních rozhodnutí. Tyto vady jsou

vzhledem ke své povaze vadami nejzávažnějšími, nejtěžšími a rovněž i nezhojitelnými. Nicotné rozhodnutí však není „běžným“ nezákonným rozhodnutím, nýbrž „rozhodnutím“, které pro jeho vady vůbec nelze za rozhodnutí správního orgánu považovat, a které není s to vyvolat veřejnoprávní účinky (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2008, čj. 8 Afs 78/2006 – 74). Tvrzené ukončení daňové kontroly před vydáním rozhodnutí o přesetření způsobu vyřízení stížnosti sice může způsobit nezákonnost vydaných platebních výměrů, nemůže však vést k jejich nicotnosti.

[69] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

[70] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[71] Nejvyšší správní soud přiznal úspěšnému žalobci odměnu v souladu s § 7, § 9 odst. 4 a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), za jeden úkon právní služby za 3100 Kč (vyjádření ke kasační stížnosti), dále přiznal náhradu hotových výdajů ve výši paušální částky 300 Kč podle § 13 odst. 3 citované vyhlášky a daň z přidané hodnoty ve výši 21 %. Zástupci žalobce se tedy přiznává celková náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4114 Kč. Tuto částku je stěžovatel – žalovaný povinen zaplatit žalobci k rukám Mgr. Jana Aulického, advokáta, do 30 dnů od právní moci rozsudku.

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

V Brně 19. prosince 2014

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu