



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **JUDr. K. T.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 4. 6. 2012, čj. 8357/12-0100-702516, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2014, čj. 29 Af 84/2012-124,

takto:

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Řízení u správních orgánů

[1] Rozhodnutím ze dne 21. 9. 2011 vydaným v obnoveném řízení vyměřil Finanční úřad v Ivančicích žalobkyni nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2008 ve výši 9 017 965 Kč, čímž snížil původně vyměřený nadměrný odpočet o 950 000 Kč. Finanční ředitelství v Brně jako odvolací orgán pak dne 4. 6. 2012 zamítlo odvolání žalobkyně a platební výměr potvrdilo. Finanční orgány na základě nových informací a po nově provedeném dokazování neuznaly žalobkyni nárok na odpočet DPH za dodávku dřevěných plastik od společnosti EDHESSA, neboť společnost neměla vlastnické právo k plastikám, které žalobkyni prodala. Zdanitelné plnění se tedy

nemohlo uskutečnit. Rozsudek pro uznání Okresního soudu v Jindřichově Hradci ze dne 27. 7. 2009 na tomto stavu nic nezměnil.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[2] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 27. 11. 2014 zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Toto rozhodnutí bylo v daňovém řízení řádně doručeno a žalobkyně se seznámila s obsahem písemnosti; ostatně i žaloba ve věci byla podána včas. Správce daně nařídil obnovu řízení dne 21. 12. 2010, tj. za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků; obnovené řízení proběhlo již dle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (účinného od 1. 1. 2011). Podle § 55 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nebylo možné se odvolat proti rozhodnutí o nařízení obnovy; přesto se krajský soud nemohl zabývat zákonností rozhodnutí o nařízení obnovy. Přezkum by byl namíste, pokud by nebylo možné napadnout toto rozhodnutí správní žalobou; přípustnost této žaloby byla předmětem usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2007, čj. 5 As 13/206-46, publikovaného pod č. 1427/2008 Sb. NSS. Nepodala-li žalobkyně proti tomuto rozhodnutí žalobu, sama se připravila o možnost přezkoumání důvodů, které vedly správce daně k nařízení obnovy.

[3] Námitku, podle které správce daně nesdělil žalobkyni výsledek postupu k odstranění pochybností, považoval žalovaný za důvodnou. Toto pochybení napravit tím, že uložil správci daně, aby seznámil žalobkyni se všemi zjištěnými skutečnostmi a s výsledkem obnoveného řízení, což se stalo při ústním jednání dne 10. 5. 2012. Odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně vyvrátilo verzi o jednotlivých převezech či přechodech vlastnictví k plastikám, kterou v daňovém řízení předkládala žalobkyně. Neobstojí ani poukaz na nedůvěryhodnost svědka F., neboť jeho tvrzení posléze potvrdil i svědek L.. Žalobkyně zpochybňovala různé závěry finančních orgánů ve svých několika podáních doručených soudu po uplynutí lhůty k podání žaloby; v žalobě samotné v zásadě brojila pouze proti způsobu, jakým se žalovaný vypořádal s předloženým rozsudkem Okresního soudu v Jindřichově Hradci ze dne 27. 7. 2009.

[4] Tímto rozsudkem pro uznání vydaným podle § 153a občanského soudního řádu (o. s. ř.) okresní soud mj. určil, že žalobkyně je vlastnící předmětu kupní smlouvy k zařízení zámku Oslavany a Dukovany ze dne 30. 6. 2008. Okresní soud tedy nerozhodoval na základě zjištěného skutkového stavu a neprováděl žádné důkazní řízení; svým rozsudkem pouze formalizoval prohlášení účastníků řízení o jejich názoru na vlastnictví plastik a právě v tomto směru byl žalovaný rozsudkem vázán. Závěry žalovaného ovšem nestojí na rozporech v tvrzení mezi účastníky daného soudního řízení: žalovaný se zabýval splněním podmínek pro přiznání nadměrného odpočtu podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a komplexním způsobem vyvrátil tvrzení žalobkyně o tom, že přijala zdanitelné plnění. Tento závěr nebylo možné popřít „důkazem“ spočívajícím v rozsudku pro uznání účelově získaným osobně propojenými účastníky dřívějších zdaňovaných transakcí.

III. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika

pokračování

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti vznesla námitky nesprávného posouzení právní otázky, vad správního řízení a nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (s. ř. s.). Setrvala na tom, že rozhodnutí o odvolání nebylo řádně doručeno: písemnost měla být ve smyslu § 41 odst. 1 daňového řádu, doručena pouze jejímu zástupci, a doručení do stěžovatelčiných rukou tak nemohlo způsobit účinky doručení (bez ohledu na to, zda se stěžovatelka seznámila s obsahem písemnosti). Není zřejmé, proč správce daně k námitce nedoručení ze dne 7. 8. 2012 nedoručil své rozhodnutí řádně. Krajský soud se dostatečně nevypořádal s příslušnou žalobní námitkou a ve svém rozsudku bagatelizoval povinnost správce daně dodržovat zákonný postup při doručování.

[6] Řízení o obnově se sice rozpadá do dvou fází, avšak obnovu řízení je nutno považovat za jediný úkon správce daně, stejně jako je tomu u daňové kontroly. Proti rozhodnutí, kterým byla nařízena obnova, neexistoval v době jeho vydání opravný prostředek (na rozdíl od rozhodnutí vydaného v obnoveném řízení). Stěžovatelka tedy nebyla povinna proti němu podávat žalobu, zvláště když proti němu podala stížnost. Krajský soud se tak měl zabývat i splněním podmínek pro samotnou obnovu řízení a vztahem staré a nové úpravy obnovy řízení ve smyslu § 264 odst. 1 daňového řádu. K tomu stěžovatelka poukázala na nezákonné místní šetření, jehož se nemohla účastnit a jež vedlo k nařízení obnovy řízení. To, že jí správce daně nesdělil výsledek postupu k odstranění pochybností, mělo samo o sobě vést ke zrušení napadeného rozhodnutí, protože správce daně tím „porušil zásadu zneužití správního uvážení“.

[7] Stěžovatelka nerozšířila žalobní body, pouze doplnila svou právní argumentaci, resp. navrhla nové důkazy. K vlastnímu předmětu sporu, tj. k otázce, zda nabyla vlastnické právo k dřevěným plastikám, stěžovatelka odkázala na různá soudní rozhodnutí a zejména na rozsudek Okresního soudu v Jindřichově Hradci ze dne 27. 7. 2009, čj. 4 C 110/2009-24. Správce daně měl před nařízením obnovy řízení posoudit tento rozsudek společně s tvrzením M. M., který se po čtyřech letech náhle začal domáhat vlastnictví plastik. Rovněž svědectví G. F. je nevěrohodné a jeho tvrzení, že nemohl jednat za společnost DAMA DM, nemůže ovlivnit to, zda se zdanitelné plnění uskutečnilo, neboť svým jednáním v provozovně společnosti dal svědek najevo, že tuto společnost zastupuje. Nepřípadná je polemika krajského soudu s rozsudkem pro uznání vydaným Okresním soudem v Jindřichově Hradci, podle nějž se stěžovatelka na základě smlouvy ze dne 30. 6. 2008 stala vlastnící dřevěných plastik. Tímto rozsudkem (podle nějž stěžovatelka nabyla vlastnického práva uzavřením kupní smlouvy) byl správce daně vázán. Popírá-li to krajský soud, je to v rozporu s § 135 odst. 2 o. s. ř. a s § 13 občanského zákoníku. Stěžovatelka proto navrhla, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti a v dalším podání ze dne 6. 3. 2015 setrval na závěrech vyjádřených v napadeném rozhodnutí a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[9] Stěžovatelka v replice uvedla, že pan M. se neobrátil na soud ve věci určení svého vlastnictví k plastikám, a tím uznal, že jejich vlastníci je stěžovatelka. Dále se

stěžovatelka zabývala třemi směnkami, na jejichž základě převzal pan M. platbu za plastiky. Stěžovatelka i její právní předchůdci disponovali s předmětem zdanitelného plnění jako vlastníci a pan M. proti tomu dlouhodobě nic nenamítal. Tato kasační námitka není podle stěžovatelky opožděná, neboť je reakcí na procesní obranu žalovaného a nevybočuje z důvodů kasační stížnosti. V doplnění ze dne 10. 9. 2015 stěžovatelka citovala závěry Ústavního soudu a Evropského soudu pro lidská práva k obsahu pojmu „majetek“ a k ochraně legitimního očekávání.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení; dospěl k závěru, že kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný; krajský soud v něm přehledně rekapituloval dosavadní řízení i obsah četných stěžovatelčiných podání a srozumitelně formuloval své právní závěry. Vadu nepřezkoumatelnosti nemůže založit nespokojenost stěžovatelky s mírou podrobnosti, v níž krajský soud reagoval na každé její dílčí tvrzení. Smysl soudního přezkumu nespočívá v tom, aby soud zaujímal stanovisko ke každé pasáži každého účastníkovy podání, pokud tato pasáž nepřináší novou námitku, ale pouze sděluje jinými slovy věci již řečené a dovolává se obecných zásad, případně cituje soudní rozhodnutí, která přitom nijak nezpochybňují závěry protistrany.

[12] Nepřezkoumatelný nemůže být rozsudek ani z toho důvodu, že se v něm krajský soud odmítl zabývat opožděně uplatněnými žalobními body. Tuto otázku ovšem učinila stěžovatelka spornou, protože její podání ze dne 21. 11. 2012, 9. 12. 2012, 13. 5. 2014, 15. 7. 2014 a 1. 9. 2014 (navazující na žalobu ze dne 14. 8. 2012, doručená ale soudu až poté, co dne 7. 10. 2012 uplynula dvouměsíční lhůta pro podání žaloby) neobsahují dle jejího názoru opožděně uplatněné žalobní body, ale pouze rozvíjejí žalobní body řádně uplatněné ve dvouměsíční zákonné lhůtě. Nejvyšší správní soud se bude touto otázkou zabývat při vypořádání jednotlivých námitek kasační stížnosti.

IV. a) Doručování napadeného rozhodnutí

[13] Námitka týkající se nesprávného doručování napadeného rozhodnutí není důvodná. V samotné žalobě stěžovatelka uvedla pouze tolik, že rozhodnutí nebylo doručeno zástupci; konkrétní výhrady pak vznesla v podání ze dne 21. 11. 2012. Krajský soud se zabýval všemi uplatněnými argumenty, popsal způsob doručování (nejprve bylo doručováno zástupci – manželu stěžovatelky; po zjištění, že se na adrese nezdržuje, doručil žalovaný v červenci 2012 nejprve samotné stěžovatelce a poté v srpnu 2012 již úspěšně jejímu zástupci) a uzavřel, že doručováno bylo v souladu se zákonem. Proti tomuto hodnocení nenamítla stěžovatelka v kasační stížnosti nic konkrétního – pouze odkázala na příslušnou část svého podání učiněného v řízení o žalobě, s níž se ale krajský soud vypořádal. Odkáže-li účastník v kasační stížnosti na žalobní důvody, které zpochybňovaly postup správního orgánu, aniž přitom jakkoli reaguje na argumentaci, kterou ve vztahu

pokračování

k těmto důvodům použil krajský soud, nemůže být taková kasační námitka již z povahy věci úspěšná.

[14] Bez ohledu na jednotlivé okolnosti doručování napadeného rozhodnutí je třeba zdůraznit (jak to učinil už krajský soud), že smysl doručování byl naplněn, protože stěžovatelka se s obsahem napadeného rozhodnutí seznámila a v zákonné lhůtě proti němu podala žalobu. Není tedy zřejmé, jak by mohla být údajně nesprávným doručováním zkrácena na právech.

[15] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2014, čj. 2 Afs 69/2012-124, který byl vydán rovněž ve stěžovatelčině věci a jehož se stěžovatelka dovolává, se týkal jiné situace. V oné věci byla adresátu při doručování zanechána výzva k vyzvednutí zásilky, ale nebyl přitom poučen o právních následcích nevyzvednutí zásilky; takové doručení tedy nebylo možné považovat za řádné. V nyní projednávané věci bylo adresátu doručeno do vlastních rukou, krom toho bylo do vlastních rukou doručeno i samotné stěžovatelce.

IV. b) Důvody nařízení obnovy

[16] Krajský soud nepochybil, pokud nezkoumal důvody, které vedly správce daně k nařízení obnovy řízení. Není zřejmé, proč stěžovatelka srovnává obnovu řízení s daňovou kontrolou: kromě toho, že každý z institutů sleduje jiný účel, se navzájem liší i ve formálních znacích. Daňová kontrola není samostatným řízením, ale postupem při správě daní, jehož výsledkem není vydání rozhodnutí; uplatňuje se zpravidla v průběhu nalézacího řízení. Oproti tomu obnova řízení má dvě oddělená stádia, v každém z nich přitom správce daně vydává samostatné rozhodnutí (v první fázi rozhodnutí o nařízení či povolení obnovy řízení, v druhé fázi nové rozhodnutí ve věci). Je tedy nasnadě, že proti daňové kontrole nelze úspěšně brojit žalobou podle § 65 soudního řádu správního (s. ř. s.), neboť ani zahájení daňové kontroly, ani zpráva o daňové kontrole či případně dílčí úkony v jejím průběhu nejsou rozhodnutími ve smyslu tohoto ustanovení. Rozhodnutí o nařízení obnovy, které jak podle někdejší právní úpravy zákona o správě daní a poplatků, tak podle nyní účinného daňového řádu má odkladný účinek vůči původnímu rozhodnutí, však lze napadnout správní žalobou podle uvedeného ustanovení, jak vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již v roce 2007.

[17] Byla-li taková žaloba přípustná, byla zároveň pro adresáta rozhodnutí, jímž byla nařízena obnova řízení, „povinná“. Jinými slovy: je-li první ze dvou vzájemně souvisejících rozhodnutí samostatně soudně přezkoumatelné (a plyne-li to výslovně a jednoznačně z judikatury), není ponecháno žalobci na vůli, zda proti tomuto rozhodnutí podá samostatnou žalobu, nebo zda raději vyčká a uplatní námitky proti prvnímu rozhodnutí (o nařízení obnovy) až v žalobě proti druhému rozhodnutí (novému rozhodnutí ve věci). Tato druhá varianta by byla hypoteticky možná v případě, kdy by první z obou aktů byl pouze závazným podkladem druhého aktu ve smyslu § 75 odst. 1 s. ř. s. Ze samotného tohoto ustanovení však plyne, že oním závazným podkladem může být jen „jiný úkon“ správního orgánu, tj. právě takový akt, který není rozhodnutím podle § 65 s. ř. s. a který není možné napadnout samostatnou žalobou. V případě obnovy řízení (ale třeba i přezkumného řízení) podléhá soudnímu přezkumu již první rozhodnutí (o nařízení

obnovy či přezkumu); jím se zároveň zahajuje řízení, které vyústí ve druhé soudně přezkoumatelné rozhodnutí, nyní již ve věci samé. Jestliže stěžovatelka nepodala žalobu proti prvnímu rozhodnutí, přijala tím závěry žalovaného o důvodech, které jej vedly k nařízení obnovy. V řízení o žalobě proti novému rozhodnutí ve věci, vzešlému z obnoveného řízení, správní soud už nepřezkoumává důvody nařízení obnovy, ale zabývá se jen vlastními věcnými důvody nového rozhodnutí, případně průběhem řízení vedoucího k jeho vydání.

[18] Skutečnost, že rozhodnutí o nařízení obnovy bylo samostatně soudně přezkoumatelné, nijak nesouvisí s tím, zda proti tomu rozhodnutí byl, nebo nebyl přípustný řádný opravný prostředek. Podmínkou pro podání žaloby je podle § 5 s. ř. s. vyčerpání řádných opravných prostředků, pokud je ovšem zvláštní zákon připouští. Nepřipouštěl-li § 55 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků odvolání proti rozhodnutí o nařízení obnovy, nemohl účastník logicky podat řádný opravný prostředek, což mu ovšem nebránilo v tom, aby podal správní žalobu přímo proti rozhodnutí o nařízení obnovy vydanému v prvním a jediném stupni.

[19] Stejně tak je v projednávané věci nevýznamné, že stěžovatelka podala proti rozhodnutí o nařízení obnovy stížnost. Podle obou úprav daňového řízení bylo možné podat stížnost při nesouhlasu s nevhodným chováním úředních osob nebo s postupem správního orgánu (§ 99 zákona o správě daní a poplatků a § 175 správního řádu; § 261 daňového řádu). Není jasné, proč by tento úkon vůči správci daně měl být srovnáván s žalobou ke správnímu soudu, případně proč by oba úkony měly být považovány za rovnocenné či plnící stejný účel. Faktem zůstává, že žaloba proti rozhodnutí o nařízení obnovy (v řízení, v němž by soud mohl zkoumat důvody nařízení obnovy) podána nebyla; tuto skutečnost nemůže zhojit ani jakákoli aktivita stěžovatelky v daňovém řízení, ani jakákoli argumentace v soudním řízení s jiným předmětem.

[20] Krajský soud se zabýval – navzdory tvrzení stěžovatelky – i změnou úpravy daňového řízení a poukázal na to, že i když byla obnova nařízena ještě podle zákona o správě daní a poplatků, samotné obnovené řízení již probíhalo podle daňového řádu. Stěžovatelka vyjádřila s tímto závěrem nespokojenost, neuvedla však, v čem spatřuje nesprávnost výkladu přechodného ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu ze strany krajského soudu.

IV. c) Chybějící informace o místním šetření a o výsledku postupu k odstranění pochybností

[21] Není důvodná námitka, podle níž měl správce daně informovat stěžovatelku o místním šetření konaném u společnosti EDHESSA dne 23. 3. 2010 (při tomto místním šetření získal správce daně informace, které jej posléze vedly k nařízení obnovy). Obnova řízení nebyla povolena na návrh daňového subjektu, ale byla nařízena z moci úřední; prvním úkonem správce daně ve věci tedy bylo rozhodnutí o nařízení obnovy. Tomuto rozhodnutí nepředcházelo a ani předcházet nemohlo žádné řízení, v němž by stěžovatelce svědčila procesní práva. Zmíněné místní šetření nebylo úkonem, jehož cílem by bylo získat důkaz vedoucí ke stanovení daňové povinnosti – takového místního šetření konaného v rámci nalézacího řízení by se stěžovatelka jako daňový subjekt jistě účastnit měla. Při

pokračování

místním šetření dne 23. 3. 2010 se správce daně pouze dozvěděl o skutečnostech, které pro něj byly nové a mohly mít podle jeho názoru podstatný vliv na výrok rozhodnutí o stěžovatelnosti daňové povinnosti ve smyslu § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků. Bližšímu zkoumání těchto nových skutečností se pak správce daně věnoval v obnoveném řízení, v němž již stěžovatelka mohla uplatňovat svá účastnická práva a aktivně se podílet na procesu dokazování.

[22] Správce daně pochybil tím, že neseznámil stěžovatelku se skutečnostmi zjištěnými postupem k odstranění pochybností v rámci obnoveného řízení podle § 90 odst. 2 daňového řádu. Ke stejnému závěru dospěl i krajský soud a před ním žalovaný (stěžovatelka totiž tuto námitku vznesla již v odvolání proti rozhodnutí vydanému v obnoveném řízení), který uložil správci daně odstranit tuto vadu řízení. Správce daně poté předvolal stěžovatelku k ústnímu jednání a dne 10. 5. 2012 ji seznámil s podklady svého rozhodnutí a umožnil jí vyjádřit se ke zjištěnému skutkovému stavu. Stěžovatelka také doplnila do spisu některé listiny a doplnila i své odvolání. Pochybení tedy bylo napraveno již v odvolacím řízení; Nejvyšší správní soud tu neshledává žádné „zneužití správního uvážení“ (ať už tím stěžovatelka míní cokoli), pro které by měl být zrušen rozsudek krajského soudu či rozhodnutí žalovaného.

IV. d) Uskutečnění zdanitelného plnění

[23] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že stěžovatelka v žalobě brojila pouze proti způsobu, jakým se žalovaný vypořádal s rozsudkem pro uznání vydaným Okresním soudem v Jindřichově Hradci 27.7.2009, a dále se zmínila o nedůvěryhodnosti svědka F.. Jinak jen zopakovala pasáže ze svého odvolání popisující obsah rozsudku Okresního soudu v Jindřichově Hradci a citovala některá ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty.

[24] V replice ze dne 21.11.2012 stěžovatelka rozebrala okolnosti doručování napadeného rozhodnutí a opět poukazovala na rozsudek okresního soudu. V podání ze dne 9. 12. 2012 stěžovatelka rozváděla to, že nemohla být přítomna místnímu šetření před nařízením obnovy. V podání ze dne 13. 5. 2014 citovala judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU k problematice daně z přidané hodnoty (citovaná vnitrostátní rozhodnutí se vyjadřují k důkaznímu břemenu daňového subjektu, k dobré víře, k nepřímému účinku komunitárního práva atd., ale není tu patrný žádný bližší vztah k otázkám sporným ve stěžovatelné věci a stěžovatelka jej ostatně nerozebírala; uvedená spisová značka Soudního dvora EU se týká položené předběžné otázky, kterou Soudní dvůr věcně neprojednal). Dále v tomto podání stěžovatelka poukázala na to, že již v daňovém řízení namítala absolutní neplatnost exekučního titulu (rozhodčího nálezu), kvůli jehož účinkům (generální inhibitorium) považoval správce daně převod vlastnického práva od jednoho z jejích právních předchůdců za neplatný. Stěžovatelka zopakovala, že nebyla u místního šetření a že napadené rozhodnutí nebylo správně doručeno.

[25] V podání ze dne 15.7.2014 se stěžovatelka opět věnovala zmíněnému rozhodčímu nálezu, citovala ustanovení občanského soudního řádu; k otázce „*intertemporálních účinků ex tunc*“ a k výkladu § 75 odst. 1 s. ř. s. se dovolávala několika

rozhodnutí Nejvyššího soudu a Ústavního soudu (bez upřesnění souvislosti s projednávanou věcí). V podání ze dne 1. 9. 2014 učinila závěr, že žalovaný v jednom svém vyjádření uznal hmotněprávní účinky zmíněného rozsudku okresního soudu, a sdělila soudu, že právo vlastnické je právem absolutním, které působí *erga omnes*.

[26] Žalobní body podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jsou zpravidla kombinací skutkových a právních důvodů. Po uplynutí lhůty pro podání žaloby nemohou být uplatňovány nové žalobní body (slovy zákona nemůže být žaloba o takové žalobní body rozšiřována). Žalobce sice může v řízení doplňovat svou argumentaci k řádně a včas uplatněným žalobním bodům a může i navrhopat nové důkazy; to však neznamená, že by do řízení mohl neustále vnášet nové skutečnosti a nové právní argumenty pouze na základě vlastního tvrzení, že se přece stále jedná o doplnění stávajících žalobních bodů. Posouzení, zda se jedná o nový žalobní bod, nebo jen o upřesnění již uplatněného bodu, náleží soudu.

[27] Podle Nejvyššího správního soudu postupoval krajský soud při hodnocení žalobních bodů vůči stěžovateli správně. Ačkoli stěžovatelka v žalobě uvedla pouze strohou větu bez jakýchkoli skutkových podrobností, podle níž nebylo napadené rozhodnutí doručeno jejímu zástupci, a konkrétní okolnosti rozvedla až v replice podané po uplynutí dvouměsíční lhůty, krajský soud se zabýval i těmito pozdějšími tvrzeními. Tvrzení uplatněná v replice a týkající se doručování lze považovat za doplnění stávajícího žalobního bodu: to, že někomu nebylo doručeno, je skutkovým tvrzením, nikoli právním závěrem, v jehož prospěch by bylo nutno rozsáhle argumentovat. Stěžovatelka v tomto bodu tvrdí, že se něco nestalo, a takové negativní tvrzení není z povahy věci dost dobře možné dokládat či prokazovat. Potvrdit či vyvrátit takové tvrzení navíc soud může poměrně jednoduše za pomoci správního spisu (v něm obsažených doručenek), aniž přitom potřebuje, aby mu k tomu žalobce dodával další podrobné informace.

[28] Odlišná situace je u žalobního bodu souvisejícího s otázkou nabytí vlastnictví stěžovatelky k plastikám a s uskutečněním zdanitelné plnění. Stěžovatelčino přesvědčení, že se tak stalo, není skutkovým tvrzením, ale právním závěrem, který bez podrobných skutkových důvodů neobstojí. Přesněji řečeno: takový právní závěr je souhrnem dílčích právních hodnocení jednotlivých skutkových okolností a je na žalobci, které z těchto okolností a s nimi související právní argumentace předloží soudu ke zkoumání ve formě žalobního bodu. Není proto možné v žalobě zcela obecně namítnout, že vlastnické právo bylo převedeno, a zdanitelné plnění se tedy uskutečnilo, a teprve v dalších měsících či dokonce letech popisovat různé skutkové děje, hodnotit konkrétní jednání dotčených osob a účinky různých listin, poukazovat na více či méně související (nebo i nesouvisející) názory soudů, vyvozovat z toho právní argumenty – a žádat od krajského soudu, aby se tím vším důkladně zabýval a přezkoumával právní hodnocení dějů, osob, listin atd., které provedly správní orgány.

[29] Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem v tom, že ve lhůtě pro podání žaloby uplatnila stěžovatelka k vlastní otázce zdanitelného plnění pouze dva žalobní body:

pokračování

- žalovaný nemůže tvrdit, že se stěžovatelka nestala vlastnící plastik, protože její vlastnické právo určil svým rozsudkem Okresní soud v Jindřichově Hradci, jehož závěry jsou pro žalovaného závazné;
- svědek F. je nedůvěryhodný, protože podle zjištění znalce jsou podpisy na fakturách, k nimž se neznal, jeho vlastními podpisy.

S těmito žalobními body se krajský soud vypořádal dostatečně i věcně správně; popsal přitom povahu rozsudku pro uznání a jeho význam pro právní vztahy. Stěžovatelka na jeho argumentaci prakticky nereagovala; pouze setrvala na tom, že pokud okresní soud určil její vlastnické právo, musí i správní orgány a správní soudy vycházet z toho, že se stala vlastnící plastik, a že se tedy uskutečnilo i zdanitelné plnění.

[30] Takový závěr je však velmi zjednodušující. Správní orgány v daňovém řízení podrobně zjišťovaly průběh transakcí týkajících se sporných plastik a hodnotily konkrétní skutkové okolnosti, z nichž poté vyvodily právní závěry; naproti tomu okresní soud neprováděl žádné dokazování, a ani k tomu neměl důvod, protože strana žalující i žalovaná (osobně propojené) se dohodly na vydání rozsudku pro uznání. Nelze popřít, že strany (resp. stěžovatelka a společnost EDHESSA jako jedna ze žalovaných) spolu uzavřely dne 30. 6. 2008 kupní smlouvu, jejímž předmětem byly mj. i dřevěné plastiky; okresní soud však tuto skutečnost po předložení smlouvy pouze konstatoval, aniž zkoumal, zda byla společnost EDHESSA vůbec oprávněna nakládat s předmětem smlouvy. Pokud by spolu strany posléze uzavřely další kupní smlouvu, jíž by stěžovatelka převedla své tvrzené vlastnické právo opět na žalovanou, žalovaná by pro změnu podala žalobu na určení svého vlastnického práva k týmž věcem proti stěžovateli, a stěžovatelka by takto tvrzený nárok uznala, nezbylo by civilnímu soudu (shledal-li by na tom naléhavý právní zájem) nic jiného než určit vlastnické právo žalované.

[31] Tyto výroky civilního soudu (skutečný i hypotetický) ovšem neříkají nic o tom, jak se předmět smlouvy dostal do dispozice společnosti EDHESSA; právě tím se ale musely zabývat správní orgány. K tvrzené nevěrohodnosti svědka F. (znalecký posudek se přitom týkal faktur vystavených v jiných obchodních případech) uvedl krajský soud, že skutečnosti jím uváděné podpořila i výpověď jiného svědka, jehož věrohodnost nebyla nijak zpochybněna. Už vůbec není zřejmé, proč se stěžovatelka (ve vztahu k tvrzené kupní smlouvě mezi M. M. a společností DAMA DM) dovolává § 16 někdejšího obchodního zákoníku (*Podnikatele zavazuje i jednání jiné osoby v jeho provozovně, nemohla-li třetí osoba vědět, že jednající osoba k tomu není oprávněna*), pokud M. M. tvrdí, že plastiky neprodal, svědek F., jenž je podepsán na faktuře, uvádí, že za společnost DAMA DM v té době nejednal, a tehdejší jednatel společnosti DAMA DM potvrzuje v tomto bodě výpověď svědka F.. Všechny osoby, které k věci mají co říci a kterých se transakce měla týkat (ať už reálně, nebo formálně), tedy popírají prodej a koupi a vůbec právní předpoklady k nim. V této souvislosti je absurdní, aby pouze stěžovatelka (které se transakce přímo netýkala) dokonce i věděla, že k transakci došlo v provozovně společnosti DAMA DM.

[32] Skutečnosti, které stěžovatelka uvedla v replice (procesní pasivita pana M., směnky pro něj vystavené), jednak nejsou způsobíle zpochybnit závěry žalovaného a

krajského soudu, resp. míjejí se s nimi, jednak jde o skutečnosti nově tvrzené teprve v kasačním řízení, k nimž proto Nejvyšší správní soud ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlíží.

[33] Stěžovatelka dovozuje vázanost správních orgánů rozsudkem okresního soudu také z § 135 odst. 2 o. s. ř. a z § 13 občanského zákoníku. Podle § 135 odst. 2 o. s. ř. může soud sám posoudit *otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu* (nejde-li o otázky osobního stavu či o spáchání trestného činu, přestupku nebo jiného správního deliktu ve smyslu § 135 odst. 1 o. s. ř.). *Bylo-li však o takové otázce vydáno příslušným orgánem rozhodnutí, soud z něho vychází.* Toto ustanovení je určeno soudům v občanském soudním řízení, nikoli správním orgánům. Lze poukázat zde na § 99 odst. 1 daňového řádu: *Vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám.* Jak však už přilehavě podotkl krajský soud, okresní soud rozhodl pouze o tom, že stěžovatelka je vlastnící plastik, protože to sama tvrdí a protože to její smluvní protistrana uznává. Toto tvrzení a toto uznání správní orgány nepopíraly, oba akty však pro ně byly bezcenné, protože jejich úkolem bylo zjistit skutkový stav věci, nikoli pouze převzít jednostranná prohlášení některých vybraných článků celého obchodního případu.

[34] Poukazem na § 13 občanského zákoníku (*Každý, kdo se domáhá právní ochrany, může důvodně očekávat, že jeho právní případ bude rozhodnut obdobně jako jiný právní případ, který již byl rozhodnut a který se s jeho právním případem shoduje v podstatných znacích*) patrně stěžovatelka srovnávala jako obdobné případy řízení o určovací žalobě u okresního soudu a daňové řízení v nyní projednávané věci. Výše je uvedeno, proč o obdobné případy nejde.

V. Závěr a náklady řízení

[35] Nejvyšší správní soud proto neshledal kasační stížnost důvodnou a zamítl ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[36] O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s., podle nějž má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení, protože se svou kasační stížností neuspěla; úspěšnému žalovanému v tomto soudním řízení nevznikly žádné náklady.

[37] Žalovaný požadoval s odkazem na nález Ústavního soudu ČR ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, přiznání paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč; tuto částku však Nejvyšší správní soud žalovanému nepřiznal, neboť takové výdaje považuje za součást běžné činnosti žalovaného jako správního orgánu, jež zahrnuje i obhajobu vlastních rozhodnutí před soudem. Krom toho má soud za to, že závěry zmíněného nálezu se nevztahují na žalovaného, který je státním orgánem. Nález dovozuje, že paušální náhrady podle ustanovení § 13 odst. 3 advokátního tarifu (vyhlášky č. 177/1996 Sb.) by měly být analogicky přiznávány i nezastoupeným účastníkům: je totiž diskriminační, pokud se od

pokračování

nezastoupených účastníků (a pouze od nich) vyžaduje prokázání skutečné výše vynaložených hotových výdajů. Původcem této nepravé legislativní mezery, jež ústavní soud vedla k připuštění analogie, však je stát, jehož je žalovaný nedílnou součástí. Zatímco fyzické i právnické osoby mohou argumentovat nepřijatelností diskriminace, jež v konečném důsledku vede k zásahu do jejich vlastnického práva, stát v tomto směru před svými vlastními legislativními pochybeními chráněn není a (pokud si to takto jako zákonodárce přál) diskriminován být může.

[38] Konečně lze poukázat i na odst. 46 nálezu, podle kterého má soud zvážit, zda břemeno dokazování konkrétní výše hotových výdajů skutečně je pro toho kterého účastníka nadměrně zatěžující. V tomto případě je zjevné, že žalovaný jako správní orgán by měl být plně personálně vybaven k tomu, aby věděl, jakým způsobem prokázat své hotové výdaje spojené s projednáním kasační stížnosti před soudem.

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

V Brně dne 26. listopadu 2015

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu