

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEMREPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **MORÁVIA-CHEM, spol. s r. o.,** zastoupeného Mgr. Liborem Špundou, advokátem se sídlem Fibichova 1141/2, Olomouc, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem Náměstí Svobody 4, Brno, ve věci kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 4. 2007, č. j. 29 Ca 79/2005 - 46,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba podaná proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně („žalovaný“) ze dne 21. 10. 2004, č. j. 3690/04/FŘ/130.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatnil důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podle něhož lze podat kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, z důvodu vad správního řízení a z důvodu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu.

Stěžovatel nejprve tvrdí, že v době vydání dodatečného platebního výměru bylo právo správce daně na doměření daně z přidané hodnoty za prosinec 1999 již promlčeno ve smyslu ustanovení § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“). Úkonem, s nímž je spojeno přetržení tříleté prekluzivní lhůty, prý totiž není již samotné zahájení daňové kontroly, neboť tyto účinky nemůže mít jakákoliv kontrola včetně kontroly namátkové. Stěžovatel poukazuje na to, že předmětné daňové kontrole předcházely jiné úkony správce daně, a to ústní jednání (26. 9. 2000), navazující na dřívější ústní jednání (viz protokol č. j. 175065/00/303933/4105), jehož předmětem bylo prošetření dodavatelských faktur od společnosti Polfin Ploština, spol. s r. o., a dále zkoumání obchodních vztahů a dodávky plastových obalů od firmy 21 CRAZY, spol. s r. o. Dále správce daně dle protokolu o místním šetření ze dne 12. 10. 2000 zkoumal přijaté faktury od firmy 21 CRAZY, spol. s r. o. a vyžádal si od ní soupis blíže specifikovaných dokladů. Z toho stěžovatel dovozuje, že správce daně učinil úkony směřující k vyměření daně již v září 2000. Úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty proto bylo již ústní jednání konané dne 26. 9. 2000 a nikoliv až zahájení daňové kontroly ze dne 25. 10. 2001. Dodatečný platební výměr ze dne 21. 1. 2004 proto byl vydán až po marném uplynutí prekluzivní lhůty.

Stěžovatel dále tvrdí, že platební výměr vydaný správcem daně neobsahuje uvedení konkrétního aplikovaného ustanovení hmotněprávního předpisu, což znamená jeho nicotnost, příp. nezákonnost, a v tomto ohledu odkazuje na řadu judikátů Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu.

Stěžovatel rovněž namítá, že pokud finanční orgány dospěly k závěru, že když firma 21 CRAZY, spol. s r. o. neměla v předmětu podnikání výrobu plastových výrobků, nemohla je ani dodat stěžovateli, jedná se o přepjatý formalismus.

Za konkrétní vady řízení považuje stěžovatel následující skutečnosti:

- protože svědci R. M., A. K., P. K. a L. M. neznali a nebyli schopni identifikovat osobu, která jim otevírala dveře do skladu v areálu, kde byly uskladněny plastové obaly, dovodil z toho správce daně, že nelze prokázat, že firma 21 CRAZY, spol. s r. o stěžovateli vůbec něco dodala,
- z absence výroby nebo obchodování s plastovými obaly v předmětu podnikání bylo dovozeno, že 21 CRAZY, spol. s r. o je nemohla vyrobit ani je dodat,
- z důvodu, že nebyla konfrontována autenticita kopie nájemní smlouvy na část areálu firmy ZÁLESÍ, spol. s r. o. v Biskupicích a jejího podpisu, nebyla tato listina uznána jako důkaz o provedení zdanitelného plnění,
- nebyl akceptován jako důkaz o koupi plastových obalů od 21 CRAZY, spol. s r. o. záznam o provozu vozidla,
- nebyl vypořádán rozpor ve vyjádřeních POLFIN Ploština, spol. s r. o. spočívající v jejím tvrzení, že se společností 21 CRAZY nikdy neobchodovala, nicméně vystavila daňové doklady o dodání plastových obalů od 21 CRAZY, spol. s r. o.,
- nebyl vypořádán rozpor ve výpovědi svědkyně S. F., že při dodání zboží vždy napřed připraví fakturu jako řádný daňový doklad a teprve poté vystaví zálohový doklad, což je protizákonný postup,
- svědci R. M., A. K., P. K. a L. M. vypověděli, že nakládku obalů neprováděli pro stěžovatele, nýbrž pro T. K. jako osobní výpomoc. S tím se však finanční úřady nevypořádaly,
- nebyla brána v potaz vysvětlení T. K., že nákupy obalů domlouval jeho společník I. Š.,
- závěr správce daně o neexistenci plastových obalů je v rozporu s obsahem spisů.

Stěžovatel má proto za to, že správní orgány po stěžovateli fakticky požadovaly provedení důkazu o skutečnostech, na kterých se nepodílel.

Konečně namítá, že pokud krajský soud považoval žalobní tvrzení za nekonkrétní, měl stěžovatele vyzvat k jeho upřesnění. Protože tak neučinil, dopustil se vady řízení.

Z uvedených důvodů navrhl stěžovatel zrušení napadeného rozsudku krajského soudu.

III.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

IV.

Z obsahu soudního a správního spisu především plyne, že ve dnech 25. 10. 2001 až 29. 10. 2003 byla u stěžovatele provedena kontrola daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty za rok 1999 (viz Zpráva o výsledku daňové kontroly Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 29. 10. 2003, č. j. 242345/03/303933/4105). Ve vztahu k listopadu 1999 je z této zprávy zřejmé, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet DPH na vstupu na základě blíže specifikovaných faktur vystavených 21 CRAZY, spol. s r. o. (předmět činnosti nákup kanystrů, lahví a uzávěrů), přičemž však správce daně zjistil, že vyfakturované plastové obaly předmětná společnost nevyrobila ani nenakoupila. Dále bylo zjištěno, že v září 1999 Polfin Ploština, spol. s r. o. vystavila na stěžovatele několik faktur na dodávku plastových obalů, přičemž však pod stejnými čísly a se stejným druhem a množstvím obalů současně vystavila stejné faktury na společnost 21 CRAZY, spol. s r. o. Bylo prokázáno (viz zejména výpovědi ing. V. M., ing. B., S. F.), že zatímco k uskutečnění dodávek stěžovateli došlo, naopak realizace obchodních případů vůči 21 CRAZY, spol. s r. o. neproběhla. Po dodání zboží stěžovateli však na žádost T. K., který byl oprávněn jednat za obě společnosti, došlo k vystavení stejných faktur na odběratele 21 CRAZY, spol. s r. o. Proto správce daně stěžovateli snížil DPH na vstupu za zdaňovací období listopad 1999 o částku 103 865 Kč, tzn. o částku odpovídající právě uplatněnému nároku na odpočet této daně ve vztahu k předmětným fakturám od dodavatele 21 CRAZY, spol. s r. o.

Na základě výsledků této daňové kontroly Finanční úřad ve Zlíně dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 1. 2004 stěžovateli vyměřil na dani z přidané hodnoty za listopad roku 1999 částku 103 865 Kč.

Odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru zamítlo Finanční ředitelství v Brně shora citovaným rozhodnutím ze dne 21. 10. 2004.

Krajský soud v Brně rozsudkem napadeným nyní projednávanou kasační stížností zamítl žalobu proti citovanému rozhodnutí žalovaného.

V.

Poté, co Nejvyšší správní soud konstatoval splnění procesních podmínek řízení, přistoupil k posouzení důvodnosti kasační stížnosti a přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel podává kasační stížnost z důvodů zakotvených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s.

V.a)

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stížnostním důvodem obsaženým pod písm. d) cit. zákonného ustanovení, protože z povahy věci je zřejmé, že toliko přezkoumatelné rozhodnutí soudu může být podrobeno kognici soudu z hlediska namítané nezákonnosti, příp. vad správního řízení; v případě zjištěné nepřezkoumatelnosti by napadený rozsudek musel být zrušen, a to v zásadě bez toho, že by Nejvyšší správní soud mohl posoudit ostatní uplatněné stížnostní námitky. Přitom platí, že není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Nestačí, pokud soud při vypořádávání se s touto argumentací účastníka pouze konstatuje, že tato je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá.

V projednávané věci z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že stěžovatel považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný proto, že když krajský soud považoval některé žalobní body za nekonkrétní, měl ho vyzvat k jejich upřesnění, a dále že nevyvrátil žalobní tvrzení a pouze převzal argumentaci žalovaného.

K tomu Nejvyšší správní soud především uvádí, že nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí nelze zaměňovat se subjektivní nespokojeností s výsledkem soudního řízení. Právě této logické chyby se dopustil stěžovatel, protože z konfrontace obsahu jeho žaloby ze dne 22. 12. 2004 a odůvodnění napadeného rozsudku dostatečně plyne, proč krajský soud neshledal jednotlivé žalobní body důvodnými. Jasně a srozumitelně se vyslovil k žalobnímu bodu ohledně prekluze pro vyměření daně, konkrétnosti zahájení daňové kontroly a vyjádřil se také k absenci konkrétního hmotněprávního ustanovení v citovaném dodatečném platebním výměru. K další argumentaci stěžovatele, kterou v řízení před krajským soudem zpochybňoval způsob hodnocení důkazů správcem daně, tento soud zcela korektně upozornil na to, že stěžovatel blíže neozřejmil, který předložený důkaz nebyl proveden, příp. s kterými důkazy se správce daně nevypořádal. Krajský soud proto zcela správně vycházel z dispoziční zásady žalobního řízení, podle níž nelze po uplynutí žalobní lhůty doplňovat nové žalobní body. Navíc, krajský soud se podrobně vypořádal i s jednotlivými zpřesněními uplatněných žalobních tvrzení, která učinil stěžovatel až v rámci ústního jednání.

Lze tak uzavřít, že napadený rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť jeho odůvodnění reaguje na všechny uplatněné žalobní body, byť i později zpřesňované.

V.b)

Tvrzenou nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu stěžovatel spatřuje ve dvou momentech: (1.) v době vydání dodatečného platebního výměru bylo právo správce daně na její doměření již prekludováno a (2.) tento výměr neobsahuje konkrétní hmotněprávní zákonné ustanovení.

K namítané prekluzi Nejvyšší správní soud uvádí, že podle ustanovení § 47 daňového řádu nelze daň vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Podle odst. 2 „*byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. 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*.“

V daném případě se jednalo o zdaňovací období listopad roku 1999, kdy stěžovatel byl povinen do 25 dnů po jeho skončení podat daňové přiznání (učinil tak dne 27. 12. 1999). Od tohoto data, tzn. od 25. 12. 1999, začala běžet zmíněná tříletá prekluzivní lhůta. Stěžovatel tvrdí, že běh této lhůty byl přerušen již dne 26. 9. 2000, kdy se konalo ústní jednání, a nikoliv až dne 25. 10. 2001, kdy byla zahájena daňová kontrola. Takto postavenou námitku nicméně stěžovatel v žalobě vůbec neuplatnil: jeho argumentace se totiž upínala k tomu, že zahájení daňové kontroly nesplňovalo požadavky srozumitelnosti a určitosti právního úkonu, takže stěžovatel nebyl vyrozuměn o tom, že bude následovat vyměření nebo dodatečné stanovení daně. Jinak řečeno, v žalobním řízení stěžovatel vůbec netvrdil prekluzi vyměření daně z důvodu konání ústního jednání dne 26. 9. 2000, nýbrž pouze a jedině z důvodu neurčitosti zahájení daňové kontroly. Teprve při ústním jednání konaném dne 10. 4. 2007 před krajským soudem zástupce stěžovatele uvedl, že dne 26. 9. 2000 provedl správce daně u stěžovatele šetření. Tuto námitku tedy stěžovatel uplatnil opožděně, v rozporu s principem koncentrace řízení, a jeho zaviněním se jí proto krajský soud nemohl zabývat (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). K této námitce proto nemohl s ohledem na ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. vůbec přihlédnout ani Nejvyšší správní soud.

Jen jako obiter dictum je proto vhodné uvést, že Při odhlédnutí od této námitky pak Nejvyšší správní soud plně souhlasí s právním názorem krajského soudu, podle něhož běh předmětné prekluzivní lhůty byl přerušen dne 25. 10. 2001, kdy byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola (viz protokol o ústním jednání ze dne 25. 10. 2001). Tento názor plně koresponduje s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž „*za úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, který určuje nový běh prekluzivní tříleté lhůty k vyměření či doměření daně, je nutno ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu považovat daňovou kontrolu jako jeden celek. Byla-li tedy správcem daně před uplynutím lhůty stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu zahájena daňová kontrola, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven (pro úplnost je nutno upřesnit, že daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně). Běh lhůty dle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu již nemohou ovlivnit jednotlivé úkony správce daně provedené v průběhu daňové kontroly, včetně vydání výzvy k prokázání sporných skutečností či projednání zprávy o daňové kontrole*“ (rozsudek sp. zn. 2 Afs 69/2004).

Krajský soud proto dospěl ke správnému závěru, že od konce roku 2001 začala běžet nová tříletá lhůta, která měla skončit teprve dne 31. 12. 2004. Jak dodatečný platební výměr (21. 1. 2004), tak rozhodnutí žalovaného zamítající odvolání proti tomuto výměru (21. 10. 2004), proto byly vydány v zachované prekluzivní lhůtě. Jak totiž plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 42/2004 (č. 954/2006 Sb. NSS), v rámci této prekluzivní lhůty je nutno vydat rozhodnutí pravomocné.

Nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu spatřuje stěžovatel také v tom, že neshledal nicotným shora citovaný dodatečný platební výměr Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 21. 1. 2004. V tomto výměru je uvedeno, že stěžovateli bylo vyměřováno „*podle zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a § 46 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů*“. Stěžovatel se domnívá, že v předmětném výměru chybí taxativně stanovená zákonná náležitost, a to uvedení konkrétního ustanovení aplikovaného hmotněprávního předpisu, a z tohoto důvodu se jedná o výměr nicotný, příp. nezákonný, a na podporu svojí argumentace odkazuje na vybranou judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

Při hodnocení důvodnosti této stížnostní námitky Nejvyšší správní soud vycházel z ustanovení § 32 odst. 7 daňového řádu, podle něhož „*chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal*.“

Při interpretaci tohoto zákonného ustanovení vycházel Nejvyšší správní soud ze svojí ustálené judikatury (viz např. rozsudek sp. zn. 2 Afs 12/2003, in: č. 212/2004 Sb. NSS, 2 Afs 13/2003, 6 A 76/2001, 1 Afs 130/2004, vše in: www.nssoud.cz), podle níž za neplatné ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. je možno považovat takové daňové rozhodnutí, které - kumulativně - postrádá některou ze zákonem taxativně stanovených zákonných náležitostí (formální aspekt) a zároveň se musí jednat o náležitost základní (materiální aspekt). Je tedy zřejmé, že absence zákonné formy správního aktu může vyvolávat jeho nicotnost, potažmo neplatnost, pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento správní akt respektovali. Každé rozhodnutí vrchnostenského orgánu, kterým nepochybně je i rozhodnutí finančního orgánu, musí být jasné, srozumitelné a přezkoumatelné a účastníkům právních vztahů, které toto rozhodnutí upravuje, musí být zřejmé, z jakých důvodů bylo dané rozhodnutí vydáno. Jedině tak jsou totiž respektovány ústavně zaručené principy limitace státní moci zákonem a minimalizace zásahů státní moci do privátní sféry fyzických a právnických osob. Nejvyšší správní soud se proto domnívá, že naplnění zmíněných požadavků jasnosti, srozumitelnosti a přezkoumatelnosti finančních rozhodnutí zpravidla vyžaduje, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto, jak výslovně stanoví např. správní řád z roku 1967 (§ 47 odst. 2), a to přestože tato povinnost z ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb. výslovně nevyplývá. Z absence konkrétního ustanovení hmotného práva ve výroku platebního výměru nicméně nelze dovozovat jeho nicotnost ani neplatnost, neboť tato formální náležitost výslovně ze zákona nevyplývá. Proto Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že citovaný platební výměr finančního úřadu v konfrontaci s ustanovením § 32 odst. 2 písm. d) a odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. obstojí.

Nejvyšší správní soud nesdílí ani názor stěžovatele, který se domnívá, že z jeho rozsudků sp. zn. 6 A 76/2001 a 6 Aps 2/2005, představujících jakýsi „judikatorní odklon“, lze na rozdíl od rozsudků předchozích dovodit, že rozhodnutí nesplňující zákonné náležitosti nemusí být nicotná, nicméně jsou neplatná pro rozpor se zákonem, což má svůj význam i v rozhodované věci. V citovaném rozsudku rozšířeného senátu zdejšího soudu sp. zn. 6 A 76/2001 je totiž výslovně uvedeno, že „*ohledně neplatnosti rozhodnutí podle § 32 odst. 7 d. ř. je zapotřebí uvést, že ani je nelze vykládat formálně či dokonce formalisticky.*

To znamená, že pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí, uvedených v § 32 odst. 2 d. ř. nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí; tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity. Uvedený závěr vychází z interpretačního přístupu, podle něhož by za každým právním pravidlem mělo stát i určité věcné zdůvodnění. Právní názor se nemůže opírat pouze o citaci paragrafů; interpret by měl vědět, proč zákonná ustanovení vyložil tak, jak je vyložil. Prakticky vzato to znamená hledat smysl a účel každého zákonného ustanovení; to platí i pro základní náležitosti daňového rozhodnutí. Např. smyslem požadavku přesného označení příjemce rozhodnutí [§ 32 odst. 2 písm. c) d. ř.] je, aby osoba, jíž se např. doměřuje daň, byla z rozhodnutí seznatelná, tj. aby nebylo pochyb o tom, kdo je dlužníkem. Je-li označení této osoby nepřesné, avšak interpretací lze bezpochyby usoudit na to, kdo je dlužníkem, neodpovídalo by smyslu citovaného ustanovení, pokud by byl platební výměr považován za neplatný. Požaduje-li dále např. § 32 odst. 2 písm. d) d. ř., aby ve výroku byly uvedeny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, má se tím zajistit informovanost příjemce rozhodnutí o tom, podle jakého předpisu mu byla daň vyměřena; pokud tento předpis není uveden v samotném výroku, ale je uveden v jiném místě platebního výměru (např. v záhlaví) tak, že je nepochybné, že daň byla vyměřena právě podle něj, zcela zjevně by neodpovídalo smyslu citovaného ustanovení považovat platební výměr za neplatný, neboť příjemci rozhodnutí se požadované informace beze všech pochybností dostalo. Pouhý nedostatek základní náležitosti rozhodnutí proto sám o sobě nemá za následek neplatnost platebního výměru; neplatnost by mohla nastat pouze za přistoupení dalších okolností, např. v případě uvedeném pod § 32 odst. 2 písm. d) d. ř. tehdy, pokud by ani interpretací platebního výměru (či jiného rozhodnutí) jako celku – tedy nejen jeho výroku – nebylo možno zjistit, podle jakého předpisu byla daň vyměřena, tj. obecně řečeno, pokud by ani interpretací daňového rozhodnutí jako celku nebylo možno zjistit údaj či informaci, kterou by rozhodnutí podle § 32 odst. 2 ve spojení s odst. 7 obsahovat mělo.“ Na jiném místě tohoto rozsudku je pak konkrétně dovozeno, že „*smyslem požadavku, aby ve výroku byly uvedeny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, je zajistit informovanost příjemce rozhodnutí o tom, podle jakého předpisu mu byla daň vyměřena. Není tedy rozhodující, zda tato informace je obsažena ve výroku platebního výměru či v jiné jeho části, např. v záhlaví, jako tomu je v souzené věci; rozhodující naopak je, že se této informace žalobci dostalo. Ze záhlaví platebního výměru je bez jakýchkoliv pochybností zřejmé, že žalobci byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, za zdaňovací období roku 1994; z výroku - a ostatně i ze samotného nadpisu – potom vyplývá, že se jedná o platební výměr podle § 46 odst. 7 d. ř., tedy o dodatečný platební výměr. Z platebního výměru tedy nepochybně vyplývá, že žalobci byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob podle zákona č. 586/1992 Sb. za zdaňovací období roku 1994, a to ve výši uvedené ve výroku. Smysl požadavku uvedeného v § 32 odst. 2 písm. d) d. ř. tedy byl naplněn, a platební výměr z tohoto důvodu nelze považovat za neplatný*.“ Jinými slovy, nejen že v citované kauze Nejvyšší správní soud akceptoval neuvedení konkrétního ustanovení hmotného práva ve výroku platebního výměru: dokonce připustil i neuvedení právního předpisu. Poukaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Aps 2/2005 je pak zcela nepřípadný, jelikož tento se nyní nastoleného problému vůbec netýká.

Pokud konečně stěžovatel argumentuje vybranou judikaturou Ústavního soudu, lze poukázat na jeho usnesení ze dne 15. 3. 2004, sp. zn. II. ÚS 230/02 (in: Sb. n. u. ÚS, sv. 32, str. 533 a násl.), kde Ústavní soud uvedl: *„Základní náležitostí rozhodnutí podle § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, není vedle odkazu na hmotné a procesní právní předpisy i citace jejich jednotlivých ustanovení. Dovozovat z absence citace konkrétního paragrafu, odstavce či dokonce písmena právního předpisu nicotnost, tj. neexistenci rozhodnutí, by bylo přepjatým formalismem, který Ústavní soud*

ve své judikatuře zásadně odmítá.“ Pro seznámení se s podrobnějším rozborem recentní judikatury Ústavního soudu k tomuto problému pak lze z důvodu stručnosti doporučit článek T. L. „Ověřování neplatnosti daňového rozhodnutí ve světle judikatury Ústavního soudu“ (Právní rozhledy č. 10/2005, str. 349 a násl.).

Lze tak učinit závěr, že napadený rozsudek krajského soudu ze shora prezentovaných důvodů není nezákonný ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

V.c)

Naplnění stížnostního důvodu zakotveného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (vady správního řízení) spatřuje stěžovatel v řadě aspektů. Jejich společným jmenovatelem je nicméně polemika se závěry finančních orgánů o neprokázání oprávněnosti odpočtu DPH ve vztahu k předmětným fakturám od dodavatele 21 CRAZY, spol. s r. o.

K tomu Nejvyšší správní soud především uvádí, že podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Nejvyšší správní soud připomíná rovněž nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (in: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 5, str. 271 a násl.), kterým byl zamítnut návrh na zrušení citovaného ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. a v němž Ústavní soud především konstatoval, že v důsledku dvou základních zásad daňového řízení (zákonnosti a součinnosti) je v první fázi řízení důkazní břemeno přeneseno na daňový subjekt a pokud správce daně vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento subjekt povinen tvrzené skutečnosti dokázat. Citované ustanovení proto nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, nýbrž pouze k prokázání toho, co tento subjekt tvrdí sám. Jinak řečeno, daňový subjekt postihuje jak břemeno tvrzení, tak také břemeno důkazní. V této souvislosti je rovněž případné připomenout ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek sp. zn. 5 Afs 40/2005), podle níž „*ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo.“* A dále, *„jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné*.“

Je proto zřejmé, že i v nyní projednávané věci je úkolem kasačního soudu vyhodnotit, zda finanční orgány a následně krajský soud dospěly ke správnému závěru, že stěžovatel neunesl svoje břemeno tvrzení a břemeno důkazní. V tomto směru je klíčovým momentem závěr finančních orgánů, že předmětné zboží (obaly, uzávěry) sice existovalo, nicméně nebylo prokázáno, že je stěžovatel nakoupil od 21 CRAZY, spol. s r. o.

Po podrobném seznámení se spisovým materiálem má Nejvyšší správní soud ve shodě se závěry krajského soudu za postaveno najisto, že dodavatel Polfin Ploština, spol. s r. o. dodal předmětné zboží toliko stěžovateli (a to v září 1999) a nikoliv 21 CRAZY, spol. s r. o. Krajský soud správně uvedl, že podle tehdy platného ustanovení § 19 odst. 1, 2 zákona o DPH měl plátce DPH nárok na jeho odpočet jen za podmínky, že skutečně přijatá zdanitelná plnění použil při podnikání a že je přijal od plátce DPH. Pouhá existence daňových dokladů proto pro uplatnění nároku na odpočet nemohla postačovat.

Ke konkrétním stížnostním námitkám proto Nejvyšší správní soud uvádí následující. Především, z výpovědí svědků R. M., A. K., P. K. a L. M. shodně vyplynulo, že firmu 21 CRAZY, spol. s r. o. vůbec neznali, nikdy s ní nepřišli do kontaktu a že se sice v rozhodném období účastnili nakládání nějakých pytlů s lahvemi či kanystry, příp. s obaly někde za Luhačovicemi, nicméně neví, o jaký areál se jednalo, kdo byl dodavatel a ani kdo jim zboží vydal. Stěžovatel se proto dopouští hrubého zjednodušení, když tvrdí, že správce daně z pouhého faktu, že jmenovaní svědci neznali a nebyli schopni identifikovat osobu, která jim otevírala dveře do skladu v areálu, kde byly uskladněny plastové obaly, dovodil, že nelze vůbec prokázat, že firma 21 CRAZY, spol. s r. o. stěžovateli vůbec něco dodala. Jak totiž Nejvyšší správní soud uvedl již výše, leželo důkazní břemeno na stěžovateli, a pokud správce daně dospěl k závěru, že z citovaných svědeckých výpovědí vůbec neplyne, že zboží dodala stěžovateli právě firma 21 CRAZY, spol. s r. o., nezbývá než konstatovat, že tento závěr je zcela logický a přesvědčivý. Na této skutečnosti nemůže nic změnit ani tvrzení stěžovatele, že jmenovaní svědci neprováděli nakládku zboží pro stěžovatele, nýbrž jako osobní výpomoc pro T. K. Není totiž rozhodné, z jakých motivů tak údajně činili, nýbrž zda skutečně došlo k tomuto plnění ve prospěch stěžovatele, což však prokázáno nebylo.

K námitce, že z absence výroby nebo obchodování s plastovými obaly v předmětu podnikání bylo dovozeno, že 21 CRAZY, spol. s r. o je nemohla vyrobit ani je dodat, zdejší soud uvádí, že tento závěr je toliko součástí Zprávy o výsledku daňové kontroly, není však součástí odůvodnění rozhodnutí žalovaného ani rozsudku krajského soudu, který je v tomto řízení přezkoumáván. Tato námitka proto nyní nemá žádnou relevanci.

V případě nájemní smlouvy na část areálu firmy ZÁLESÍ, spol. s r. o. v Biskupicích bylo správcem daně zjištěno, že tato smlouva neexistuje a že nejsou evidovány ani žádné doklady o úhradě nájemného. Správce majetku firmy ZÁLESÍ dožádanému správci daně totiž sdělil, že v roce 1999 předmětná hala, kde měly být uloženy obaly, nebyla vůbec pronajata. Stěžovatel později sice předložil - pouze xerokopii - nájemní smlouvy, nicméně nepodepsanou generálním ředitelem ZÁLESÍ, spol. s r. o., přičemž tato firma opakovaně sdělila, že originál této smlouvy nemá. Pokud za této situace stěžovatel vytknul správci daně, že „nekonfrontoval autenticitu kopie nájemní smlouvy“, není tato výtka případná, protože za situace, kdy ani stěžovatel nepředložil její originál a údajný smluvní partner popřel, že by k uzavření této smlouvy vůbec došlo, logicky nebylo s čím tuto autenticitu prověřovat.

K námitce, že nebyl jako důkaz o koupi plastových obalů od 21 CRAZY, spol. s r. o. akceptován záznam o provozu vozidla, Nejvyšší správní soud uvádí, že tuto námitku stěžovatel neuplatnil v žalobě ani při jednání krajského soudu, takže k ní nemohl vůbec přihlížet (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

Stěžovatel se dále mýlí, pokud tvrdí, že nebyl vypořádán rozpor ve vyjádřeních POLFIN Ploština, spol. s r. o. spočívající v jejím tvrzení, že se společností 21 CRAZY nikdy neobchodovala, nicméně vystavila daňové doklady o dodání plastových obalů od 21 CRAZY, spol. s r. o.; stejně je tomu s námitkou, že nebyl vypořádán rozpor ve výpovědi svědkyně S. F. (účetní POLFIN Ploština, spol. s r. o.), že při dodání zboží vždy napřed připraví fakturu jako řádný daňový doklad a teprve poté vystaví zálohový doklad, což je protizákonný postup. Jak totiž plyne již ze shora uvedeného, tento rozpor byl vysvětlen jak ve Zprávě o výsledcích daňové kontroly, tak v odůvodnění rozhodnutí žalovaného, a to tak, že ve skutečnosti POLFIN Ploština, spol. s r. o. dodala předmětné zboží pouze stěžovateli, který také za to v září 1999 uplatnil nárok na odpočet DPH. K dodání tohoto zboží 21 CRAZY, spol. s r. o. nicméně již nedošlo; stěžovatel pouze vrátil původní daňové doklady jmenovanému

dodavateli a současně požádal o změnu odběratele na 21 CRAZY, spol. s r. o., což bylo umožněno proto, že T. K. v té době současně působil jako manažer stěžovatele s přístupem k veškeré dokumentaci a současně jako jeden ze dvou společníků a jednatel 21 CRAZY, spol. s r. o. Spekulace stěžovatele, zda se POLFIN Ploština, spol. s r. o. dopustila či nikoliv protizákonného jednání tím, že vystavila předmětné faktury ve vztahu k 21 CRAZY, spol. s r. o. není v nyní rozhodované věci relevantní. V tomto případě jde totiž výhradně o posouzení toho, zda reálně došlo k předmětnému plnění mezi stěžovatelem a 21 CRAZY, spol. s r. o., což se stěžovateli nepodařilo dokázat.

Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že nebyla brána v potaz vysvětlení T. K., že nákupy obalů domlouval jeho společník I. Š. Je totiž třeba rozlišovat mezi zohledněním určitého tvrzení, které musí finanční orgán provést vždy, a mezi jeho akceptací, což je třeba nazírat v kontextu zásady volného hodnocení důkazů. V případě I. Š. (druhý jednatel a společník 21 CRAZY, spol. s r. o.) stěžovatel sice jako důkazní prostředek navrhl jeho výslech, nicméně ze šetření Policie ČR plyne, že se jedná o bezdomovce, kterého nebylo možno vyslechnout z důvodu neznámého pobytu. Navíc, žalovaný správně poukázal na to, že na osobu I. Š. odkazuje výhradně T. K., podle něhož právě on domlouval obchody s POLFIN Ploština, spol. s r. o., žádný z jiných svědků se s ním však nesetkal. Lze tak uzavřít, že předmětná vysvětlení stěžovatele v potaz brána byla, nicméně z logických aracionálních důvodů jim nebyla přiznána odpovídající validita, která by se následně mohla projevit v meritorním finančním rozhodnutí.

Konečně z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že existence plastových obalů nebyla zásadně zpochybněna, jak chybně tvrdí stěžovatel. Účinně zpochybněno bylo totiž výhradně tvrzení stěžovatele, že toto zboží obdržel v rozhodném zdaňovacím období od 21 CRAZY, spol. s r. o. V tomto směru žalovaný provedl i velmi přesvědčivé a podrobné vysvětlení, proč by deklarovaná koupě tohoto zboží od 21 CRAZY, spol. s r. o. byla zcela neekonomická, a v tomto směru postačí poukázat na odůvodnění jeho rozhodnutí.

VI.

Lze proto uzavřít, že Nejvyšší správní soud v daném případě neshledal naplnění žádného z namítaných důvodů kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s. Proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a Finančnímu ředitelství v Brně náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 31. ledna 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu