

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **CYREX-ELEKTRO s. r. o.,** se sídlem Čermákova 1926/2, Velké Meziříčí, zastoupena JUDr. Milošem Jirmanem, advokátem se sídlem Nádražní 21, Žďár nad Sázavou, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 5. 2008, čj. 7384/08-1300-700225, čj. 7533/08-1300-700225, a ze dne 8. 8. 2008, čj. 13741/08-1300-700225, čj. 13743/08-1300-700225, v řízení o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2010, čj. 31 Af 37/2010 - 53, čj. 31 Af 38/2010 - 54, čj. 31 Af 39/2010 - 54 a čj. 31 Af 36/2010 - 124,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 87/2010, sp. zn. 1 Afs 88/2010, sp. zn. 1 Afs 89/2010 a sp. zn. 1 Afs 90/2010 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 87/2010.

II. Kasační stížnosti **se zamítají.**

III. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Rozsudky uvedenými v záhlaví krajský soud zamítl žaloby proti shora uvedeným rozhodnutím žalovaného, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Velkém Meziříčí (dále jen „správce daně“). Těmito rozhodnutími byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty. Krajský soud ve věci rozhodoval již podruhé, a to poté, co jeho první rozhodnutí v těchto věcech zrušil jako dílem nepřezkoumatelné Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 120/2009 - 90.

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

[3] Krajský soud se podle závazného pokynu Nejvyššího správního soudu v odůvodnění svých rozsudků vyjádřil též k žalobnímu bodu, podle něhož se správce daně dopustil procesního pochybení, pokud vyslýchal statutárního zástupce dodavatele jako svědka, což podle žalobkyně není přípustné. Tento bod žalobkyně podle krajského soudu uplatnila až po lhůtě pro podání žaloby. Proto k němu krajský soud nemohl přihlížet ani jinak jej přezkoumávat [s odvoláním na § 71 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 71 odst. 2 a § 75 odst. 2 větou první s. ř. s.]. Ve zbytku svých rozhodnutí zaujal v podstatě shodný názor, jako již ve svém rozhodnutí zrušeném rozsudkem NSS čj. 1 Afs 120/2009 - 90.

II.
Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasačních stížnostech

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) rozsudky krajského soudu včas napadla kasačními stížnostmi. V nich uplatnila kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Obsažně rozebírá, proč jsou její kasační stížnosti přípustné. Dále pak konkrétně především namítá, že žalobní námitka namítající nezákonnost provedeného dokazování v daňovém řízení nebyla podána opožděně. Bylo úkolem krajského soudu v souladu se zásadou plné jurisdikce vypořádat se i s touto žalobní námitkou. Proto navrhuje zrušení všech napadených rozsudků.

III.
Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[5] Žalovaný se ve svých vyjádřeních ke kasačním stížnostem ztotožnil s opožděností žalobního bodu. Navíc se pro jistotu vypořádává s touto žalobní námitkou i meritorně. Ve

zbytku pak odkázal na svá předchozí rozhodnutí a podání ve věci, jakož i na rozsudek krajského soudu, s jehož závěry se plně ztotožňuje.

IV.
Spojení věcí

[6] Nejvyšší správní soud nejprve konstatoval, že všechny čtyři žaloby směřují proti rozhodnutím téhož žalovaného, která spolu skutkově i právně souvisejí. Proti těmto rozhodnutím stěžovatelka uplatnila srovnatelné námitky, krajský soud své rozsudky shodně odůvodnil, shodné jsou i důvody obsažené v kasačních stížnostech a vyjádření žalovaného. Rozdíly v právním režimu daně z přidané hodnoty pro jednotlivá zdaňovací období nehrají pro posouzení klíčové sporné otázky předložené všemi kasačními stížnostmi žádnou roli. Jsou proto splněny podmínky uvedené v § 39 odst. 1 s. ř. s., a proto prvním výrokem Nejvyšší správní soud spojil řízení o předmětných kasačních stížnostech ke společnému projednání.

V.
Přípustnost kasačních stížností

[7] Nejvyšší správní soud nejprve zvážil přípustnost kasačních stížností, a to se zřetelem na § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je opakovaná kasační stížnost v téže věci přípustná jen tehdy, je-li jako její důvod namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v předchozím zrušovacím rozsudku. Kasační stížnost je nicméně přípustná i tehdy, pokud v dřívějším rozsudku zdejší soud posoudil předchozí rozhodnutí krajského soudu jako nepřezkoumatelné. Jak totiž již zdejší soud opakovaně uvedl (např. rozsudek ze dne 10. 6. 2008, čj. 2 Afs 26/2008 - 119, případně ze dne 13. 10. 2010, čj. 1 Afs 71/2010 - 136, bod 16, věc *AGRA Deštná, a. s.*), § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Vztáhnout však citované ustanovení též na případy, kdy zdejší soud pouze vytýká krajskému soudu nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí, by ve svých důsledcích mohlo vést k naprosté zbytečnosti Nejvyššího správního soudu. Takovýto názor by totiž ve své podstatě vedl k odmítnutí věcného přezkumu napadaného rozhodnutí. Z tohoto důvodu jsou kasační stížnosti přípustné, neboť směřují proti těm závěrům krajského soudu, ke kterým se nemohl zdejší soud v předchozím rozhodnutí vyslovit.

VI.
Právní názor Nejvyššího správního soudu

[8] Nejvyšší správní soud se nemohl zabývat pro naprostou nekonkrétnost povšechným odkazem stěžovatelky na její argumentaci v první kasační stížnosti „ohledně skutkového stavu“. Již v předchozím rozhodnutí čj. 1 Afs 120/2009 - 90 Nejvyšší správní soud stěžovatelku upozornil, že je povinna vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči ní dopustit. Nemůže přitom jen odkázat na podání, které učinila v jiné souvislosti (bod 30 tamtéž,

který vychází z rozsudku rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005 - 58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS). Stěžovatelka nyní napadá nová rozhodnutí krajského soudu, probíhá nové řízení o kasační stížnosti, není tedy možné, aby snad za ní a namísto ní kasační soud dohledával argumenty (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 - 78, bod 32, přístupné na www.nssoud.cz), které jsou obsaženy v předchozí kasační stížnosti.

[9] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadené rozsudky krajského soudu v rozsahu a z důvodů v kasačních stížnostech uvedených, neshledal přitom vadu rozhodnutí krajského soudu, kterou by se musel zabývat i bez návrhu (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnosti nejsou důvodné.

[11] Klíčovou námitkou stěžovatelky je, že žalobní bod o nezákonnosti provedeného dokazování uplatnila včas [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[12] Jak zdejší soud zjistil ze soudních spisů krajského soudu, stěžovatelka ve všech čtyřech žalobách shodně polemizovala s výpovědí Pavla Gaury, jediného jednatele a společníka společnosti CARFAX, stěžovatelčiny dodavatelky. Upozorňovala na sníženou věrohodnost této osoby, a to proto, že jde o osobu odsouzenou k dlouhodobému trestu odnětí svobody. Přitom CARFAX sama neplnila své daňové povinnosti. Navíc Pavel Gaura podle všech čtyřech žalob nevyloučil, že k obchodům mezi stěžovatelkou a společností CARFAX mohlo dojít – popřel jen, že by se tak stalo s jeho vědomím. Dále stěžovatelka upozornila na rozpor důkazu výpovědí Pavla Gaury s jinými důkazy provedenými správcem daně (bod 2 všech žalob podaných v roce 2008). O nezákonnosti důkazu provedeného výslechem Pavla Gaury ovšem ani jedna žaloba nehovoří. Teprve o rok později, při jednání soudu dne 22. 9. 2009, stěžovatelka prostřednictvím svého právního zástupce uvedla, že správce daně se dopustil procesního pochybení, neboť „statutární zástupce dodavatele byl vyslýchán jako svědek, což není přípustné“. V tomto stěžovatelka bez dalších podrobností odkázala na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ve věci sp. zn. 59 Ca 85/2008 (viz protokol o jednání, č. l. 50 soudního spisu sp. zn. 31 Af 36/2010 - dříve sp. zn. 31 Ca 99/2008).

[13] K tomu lze uvést následující. Rozšiřovat žalobu o nové žalobní body lze jen v rámci dvouměsíční lhůty pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 *in fine* ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem v tom, že stěžovatelka rozšířila žalobu o nový žalobní bod po lhůtě stanovené zákonem. Je totiž nutno rozlišovat zpochybnění hodnocení důkazů tak, jak jej provedl správce daně a žalovaný, na straně jedné, a zpochybnění samotné zákonnosti důkazu, na straně druhé. Právě to ovšem stěžovatelka nepřípustně směšuje, pokud tvrdí, že „*namítal*[a] *nezákonnost provedeného dokazování, resp. hodnocení důkazů, přitom zpochybnil*[a] *hodnocení zcela konkrétně prováděného důkazu – výpovědi statutárního zástupce dodavatele*“ (4. strana všech kasačních stížností). Stěžovatelka nejprve polemizovala s hodnocením důkazu a stavěla jej do protikladu s důkazy jinými. Zákonnost důkazu však zpochybnila teprve po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby (zde dokonce až v průběhu soudního jednání), jakkoliv jí nic nebránilo takovýto argument učinit v zákonné dvouměsíční lhůtě. Je proto nutno přisvědčit krajskému soudu,

že stěžovatelka rozšířila žalobu po uplynutí lhůty předvídané § 71 odst. 2 s. ř. s. Nezákonnost důkazu krajský soud neposuzuje ze své vlastní iniciativy, ale toliko k včas uplatněnému návrhu žalobce.

[14] Pokud stěžovatelka hovoří o provádění důkazů správním soudem a principu plné jurisdikce, míjí se s podstatou věci. Navrhování důkazů, které mají podpořit tvrzení uvedená v žalobě, popřípadě v jejím včasném rozšíření, jistě nelze považovat za rozšíření žaloby, a není proto omezeno lhůtou stanovenou v § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s. (srov. rozsudek ze dne 27. 4. 2007, čj. 4 Azs 176/2006 - 84, publ. pod č. 1834/2009 Sb. NSS). O takovýto případ ovšem v nyní projednávaných kauzách nejde. Stěžovatelka žádný důkaz k podpoření svého tvrzení v žalobním bodě nenavrhla. Stěžovatelka naopak opožděně rozmnožila důvody, pro které podala žalobu.

[15] Rozhodnutí krajského soudu není ani v rozporu s principem plné jurisdikce. Ten v žádném případě neznamená to, za co jej má stěžovatelka, tedy neomezenou možnost bez ohledu na zákonem stanovené lhůty rozmnožovat žalobní důvody. Jak tento princip vysvětluje judikatura NSS, žalobce je oprávněn uvést v žalobě všechny právní důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné. Tomu v souladu s principem plné jurisdikce zajisté nebrání skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl. „*Žalobce zajisté nemůže účinně zpochybňovat zákonnost postupu žalovaného správního orgánu a vytýkat mu jako procesní vadu, že se nevypořádal se skutečnostmi či právními námitkami, které ve správním řízení neuvedl nebo které uplatnil opožděně, může však bez omezení namítat nesprávné právní posouzení věci, k němuž žalovaný svým postupem dospěl*.“ (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 8. 2008, čj. 7 Afs 54/2007 - 62, ve věci *Statutární město Brno, městská část Brno-Žabovřesky proti Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže*, publ. pod č. 1742/2009 Sb. NSS). Stěžovatelka tedy mohla zpochybnit zákonnost důkazu, provedeného správcem daně, třebaže obdobný argument nepoužila v daňovém řízení. Ovšem i takovýto důvod musí být uplatněn včas, tedy ve lhůtě pro podání žaloby. To se v nyní projednávaných věcech nestalo.

[16] Námitka je proto nedůvodná.

[17] Stěžovatelka konečně tvrdí, že uskutečnila zdanitelné plnění, o němž není pochyb, příjmy řádně podrobila zdanění, plnění vzešlo od osoby, která byla plátcem DPH, přičemž skutečnost, zda byla či nebyla uvedena v registru, není podstatná. Nárok na odpočet byl proto uplatněn v souladu se zákonem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[18] Tato námitka je uplatněna jen ve velmi obecné rovině, proto na ní může Nejvyšší správní soud reagovat také jen velmi obecně (viz usnesení rozšířeného senátu NSS čj. 4 As 3/2008 - 78, cit. v bodě [8] shora, bod 32 tohoto usnesení). Stěžovatelka se i v této námitce míjí s podstatou dané věci. Jakkoliv zde vskutku není sporu o tom, že ke zdanitelnému plnění došlo, zásadní pochybnost správce daně směřovala k tomu, zda tvrzené zdanitelné plnění bylo uskutečněno právě společností CARFAX, a nikoliv třetími osobami. Uskutečnění dodávky samotné nebylo žalovaným ani správcem daně zpochybněno – spornou mezi nimi zůstala jen osoba skutečného dodavatele. Tato osoba je však pro posouzení věci z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty klíčová, a to jak podle § 19 odst. 1 starého zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, tak podle

§ 73 odst. 1 nového zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Zdejší soud se přitom obecně k aplikovatelnosti jednotlivých zákonů na tento případ zabýval v předchozím rozsudku čj. 1 Afs 120/2009 - 90, a to v bodě 21 (k relevantní aplikaci § 19 odst. 1 starého zákona o DPH na obdobnou problematiku srov. z početné judikatury NSS např. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 - 100, věc *Ondřejovická strojírna, spol. s r. o.*; shodným způsobem nutno aplikovat též § 73 odst. 1 nového zákona o DPH).

[19] I tato námitka je proto nedůvodná.

VII.
Závěr a náklady řízení

[20] Stěžovatelka se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnosti jako nedůvodné. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasačních stížnostech přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 9. prosince 2010

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu