



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobkyně společnosti E. I., spol. s r. o., zastoupeného JUDr. Irenou Švestkovou, advokátkou v Praze 1, Řeznická 17, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2002, čj. FŘ-10762/13/01, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 12. 2004, čj. 38 Ca 386/2002 - 42,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 12. 2004, čj. 38 Ca 386/2002 - 42 se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 26. 3. 2002, čj. FŘ-10762/13/01 bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 28. 2. 2001, čj. 59025/01/012512/7290, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za období 4. čtvrtletí roku 1999 ve výši 263 608 Kč.

Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Městského soudu v Praze žalobou, kterou se domáhala jeho zrušení. Shora uvedeným rozsudkem městský soud žalobu zamítl. V odůvodnění tohoto rozsudku se nejdříve obecně vyjádřil k charakteru daňového řízení, kdy zdůraznil, že jeho cílem je stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy; správce daně přitom postupuje v součinnosti s daňovými subjekty, jejichž práva je povinen (při zachování cíle daňového řízení) v maximální míře šetřit. Při dokazování je správce daně povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Je tedy oprávněn posoudit potřebný rozsah dokazování, ověřit

věrohodnost jednotlivých důkazních prostředků vždy ve vztahu ke konkrétnímu případu a tyto důkazy následně hodnotit ve vzájemných souvislostech. Důkazní břemeno při dokazování přitom stíhá daňový subjekt.

Dále se městský soud vypořádal s jednotlivými žalobními námitkami. K tvrzení žalobkyně, že výzva k odstranění pochybností souvisejících s jejím daňovým příznáním (vydaná dle § 43 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „daňový řád“) nebyla dostatečně určitá, městský soud uvedl, že tento názor nesdílí, neboť výzva obsahuje odkazy na konkrétní řádky daňového příznání jichž se pochybnosti správce daně týkaly a obsahuje též žádost o předložení konkrétních dokladů. Ty také žalobkyně předložila, z čehož je zřejmé, že obsahu výzvy dostatečně porozuměla. Uvedl dále, že § 43 daňového řádu nezavazuje správce daně uvádět ve výzvě konkrétní pochybnosti. Dále se městský soud vyjádřil k tvrzení, že správcem daně zpochybňovanou existenci přijatého zdanitelného plnění od společnosti K., s. r. o. považovala žalobkyně po ústním jednání konaném dne 28. 2. 2001 za prokázanou a nemohla tedy předpokládat, že daň bude vyměřena odlišně od toho, jak byla uvedena v daňovém příznání. Tuto argumentaci městský soud odmítl s odkazem na ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu, dle kterého je správce daně odpovědný za řádné zjištění skutkového stavu věci a nic mu tedy nebránilo provádět i po tomto procesním úkonu další šetření. Dále se městský soud vypořádal s žalobními námitkami rozporujícími způsob, jakým bylo v daňovém řízení prováděno dokazování, jeho dostatečnost i hodnocení jednotlivých skutkových zjištění. Zde především odmítl žalobkyní tvrzené porušení principu součinnosti správce daně a daňového subjektu (§ 2 odst. 2 daňového řádu) v důsledku znemožnění práva žalobkyně seznámit se s důkazními prostředky, které byly obstarány v rámci odvolacího řízení. K tomu městský soud uvedl, že daňový řád takovou povinnost správci daně neukládá, přičemž analogická aplikace povinnosti vyplývající pro správní orgány z ustanovení § 33 odst. 2 zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“) je ustanovením § 99 daňového řádu pojmově vyloučena. Možnost daňového subjektu seznámit se s důvody které správce daně vedly k odlišnému stanovení základu daně a daně je přitom v daňovém řízení garantována ustanovením § 32 odst. 9 (oprávnění daňového subjektu žádat o sdělení důvodu odchýlného vyměření daně od daně příznané). Žalobkyně této možnosti ostatně opakovaně využila. Žalovaným jí bylo též umožněno nahlédnout do správního spisu a seznámit se s podklady pro rozhodnutí touto cestou. Za důvodnou nebyla uznána ani argumentace žalobkyně, kterou poukazovala na vypovídací hodnotu důkazních prostředků jí předložených a důkazů provedených daňovými orgány, na neprovedení některých navrhaných důkazů a na tvrzenou nelogičnost skutkových závěrů uvedených v napadeném rozhodnutí žalovaného. Pokud jde o způsob, jakým byly důkazní prostředky osvědčovány a následně hodnoceny, zde městský soud odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Uvedl, že se žalovaný důkazními prostředky předloženými žalobkyní zabýval, samostatně i v jejich vzájemné souvislosti je vyhodnotil a dospěl pak k logickému závěru, že neprokazují přijetí zdanitelného plnění ve smyslu ustanovení § 19 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Důkazní prostředky předložené žalobkyní – smlouva se společností K., s. r. o., výdajové doklady, faktura, vzorky letáků a „Vyhodnocení reklamní kampaně“ (dokument vypracovaný žalobcem) dle názoru městského soudu skutečně nevypovídají nic o skutečném provedení reklamních služeb

plátcem uvedeným na daňovém dokladu. Dle jeho názoru žalovaný též nepochybil, pokud neakceptoval návrhy žalobkyně na provedení svědeckých výpovědí. Uvedl, že žalovaný za účelem prokázání fyzické existence deklarovaného plnění společnosti K., s. r. o. učinil dotaz na společnosti S. k. B. a M. M. v jejichž prostorách (resp. na akcích jimi pořádaných) měly být propagační akce žalobce firmou K., s. r. o., prováděny. Zde městský soud přisvědčil závěru žalovaného, že tímto způsobem se existenci propagační činnosti v uvedeném smyslu potvrdit nepodařilo; nebyl tak dán ani důvod provádět výslech svědků (navíc žalobkyní blíže nekonkretizovaných). Dle názoru městského soudu tedy neprovedení důkazů formou svědeckých výpovědí bylo v souladu s úpravou vyplývající z ustanovení § 31 odst. 1 a 2 daňového řádu. Městský soud tak uzavřel, že žalobkyni nelze přisvědčit ani v jejích tvrzeních o porušení principů, na nichž je založeno dokazování v daňovém řízení.

Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Pokud jde o namítané nesprávné právní posouzení věci [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], kasační stížností jsou zejména rozporovány závěry městského soudu týkající se (ne)určitosti výzvy správce daně k odstranění pochybností o údajích uvedených v daňovém přiznání. Stěžovatelka uvedla, že z dikce ustanovení § 43 odst. 1 daňového řádu je zřejmé, že správce daně je povinen daňovému subjektu sdělit vzniklé pochybnosti a zároveň jej též vyzvat, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil. Předmětem sdělení musí být tedy konkrétní pochybnosti, čemuž ostatně napovídá i příkladný výčet pochybností uvedených ve zmiňovaném ustanovení. Stejný závěr lze, dle jejího názoru, dovést též z dikce § 43 odst. 3 daňového řádu. Městskému soudu je dále vytýkán způsob, jakým posoudil procesní postup žalovaného, pokud jde o seznámení stěžovatelky s důkazními prostředky, které si obstaral bez její součinnosti a které následně osvědčil jako důkazy. Zde stěžovatelka uvedla, že interpretace daňového řádu provedená městským soudem je ústavně non konformní. Daňové řízení nemůže být totiž ovládáno principy, které by představovaly omezení ústavně zaručeného práva každého účastníka řízení vyjádřit se k podkladům pro rozhodnutí; toto právo je zaručeno článkem 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. V tomto smyslu je tedy nutno vykládat principy zákonnosti a ochrany práv účastníků řízení zakotvené v § 2 odst. 1 daňového řádu. Tyto zásady se v případě dokazování (§ 31 odst. 4 daňového řádu) musí projevit v právu daňového subjektu seznámit se se všemi důkazními prostředky a důkazy a s jejich hodnocením již v průběhu důkazního řízení tak, aby toto hodnocení s ním mohlo být projednáno před ukončením daňového řízení (zde řízení vytýkacího). Jiný postup by odporoval i principu dobré správy zakotvenému v článku 41 Charty základních práv Evropské unie. V rámci této skupiny stížných námitek je konečně městskému soudu vytýkáno, že aproboval postup správce daně, který vydal platební výměr „v neprospěch stěžovatelky“, jakkoli ta (po ústním jednání, kde předložila požadované doklady) předpokládala, že pochybnosti týkající se údajů uvedených v jejím daňovém přiznání byly již rozptýleny. Právní názor městského soudu označila stěžovatelka za nesouladný s ústavním principem uplatňování státní moci výlučně způsobem, který stanoví zákon, ve smyslu článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a článku 2 odst. 3 Ústavy české republiky.

Napadenému rozsudku je vytykána dále nepřezkoumatelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Zde stěžovatelka poukázala především na skutečnost, že v žalobě namítala procesní pochybení správce daně, který provedl výslech svědka L. bez toho, že by jí umožnil se tohoto výsledku zúčastnit a klást svědkovi případně otázky. Dle názoru stěžovatelky mohlo mít toto pochybení vliv na zákonnost následně vydaných správních rozhodnutí; zdůraznila, že právo účastnit se ústního jednání má daňový subjekt nejen v rámci daňové kontroly, ale též v průběhu vytykácího řízení, jak vyplývá v obecné rovině z článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod i z judikatury Ústavního soudu. Městský soud se, dle jejího názoru, též nevypořádal s jejím tvrzením, že daňové orgány neunesly v rámci předcházejícího daňového řízení své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Poslední skupina stížních námitek [opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] se týká způsobu provádění dokazování v řízení před daňovými orgány. Dle názoru stěžovatelky městský soud nezohlednil skutečnost, že důkazní prostředky předložené jí i důkazní prostředky opatřené žalovaným potvrzují správnost údajů uvedených v daňovém přiznání. Pokud žalovaný dospěl k jinému závěru, jde o závěr nelogický a nezdůvodnitelný. Správci daně byly především předloženy účetní doklady vztahující se k deklarovanému obchodnímu případu a smlouva se společností K., s. r. o., přičemž jde o důkazní prostředky přímo takto označené ustanovením § 31 odst. 4 daňového řádu. S těmito zásadními podklady pak korespondují předložené vzorky letáků, výslech svědka L. (který realizaci reklamních akcí prováděných pro stěžovatelku společností K., s. r. o. potvrdil), stěžovatelkou předložené „Vyhodnocení reklamní kampaně“, stejně jako vyjádření společnosti provozující halu B. (z něj se podává, že společnost K., s. r. o. si zde pronajala reklamní prostory a prováděla propagaci stěžovatelky formou rozdávání letáků). Naproti tomu správce daně resp. žalovaný nepředložili jediný důkaz, o tom, že by zmiňovaná společnost reklamní činnost pro stěžovatelku neuskutečnila, jakkoli je stíhala tato důkazní povinnost ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Nad rámec tvrzení uvedených již v rámci stížních námitek opírajících se o § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. stěžovatelka dále uvedla, že zákon (daňový řád) byl žalovaným porušen v ustanoveních o řízení před správním orgánem, a to z důvodu řádného neseznámení stěžovatelky s důkazními prostředky získanými v rámci odvolacího řízení. Stěžovatelka uvedla, že právo vyjádřit se ke všem prováděným důkazům nutně zahrnuje nejenom právo na seznámení se s důkazem jako takovým, ale též s jeho hodnocením; podle § 31 odst. 4 daňového řádu provedené důkazní řízení osvědčí, který důkazní prostředek se stal opravdu důkazem, což je logicky možné jen v případě hodnocení důkazního prostředku. Nahlédnutím do spisu (na které se odkazuje městský soud) se lze seznámit s důkazními prostředky, ne však již s jejich hodnocením, které nebylo v dané věci ve spise zachyceno a stěžovatelka se tedy nemohla efektivně vyjádřit k prováděným důkazům.

Žalovaný se ve svém vyjádření k věci podrobně vyjádřil ke všem stížním důvodům. Nad rámec již uvedených skutečností sdělil, že stěžovatelka byla seznámena s důkazními prostředky, které zpochybňují její tvrzení a navrhované důkazy, čímž bylo plně vyhověno její žádosti, kde se takového postupu výslovně dožadovala. Vzhledem k tomu tedy neinformoval stěžovatelku o obsahu odpovědi jednatele společnosti S. k. B., neboť ta nezpochybňovala dosud hodnocené důkazní prostředky, když taktéž nepotvrdila, že reklamní služby byly skutečně poskytnuty právě společností K., s. r. o. Dále žalovaný

poukázal na fakt, že důkazní povinnost daňového subjektu nelze bez dalšího považovat za splněnou tím, že předloží požadované listiny či evidence; je totiž právem správce daně tyto důkazní prostředky dále hodnotit ve smyslu § 2 odst. 3 a § 31 daňového řádu. Daňové orgány nejsou povinny sdělovat daňovému subjektu postup, který je vedl k odlišnému vyměření daně. Podle § 32 odst. 9 daňového řádu se daňovému subjektu sdělují jen důvody tohoto postupu. Vzhledem k tomu, že žalovaný neshledal kasační stížnost v žádném bodu důvodnou navrhl, aby byla Nejvyšším správním soudem zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami stěžovatelky navozujícími existenci kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Ke sporné otázce určitosti a srozumitelnosti výzvy správce daně k odstranění vzniklých pochybností ve věci daňového přiznání stěžovatelky k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 1999 je především nutno uvést, že ustanovení § 43 odst. 1 daňového řádu (dle kterého byla tato výzva vydána) požadavek na uvedení zcela konkrétních pochybností nevyplývá. Lze přitom přisvědčit názoru žalovaného (uvedenému v jeho vyjádření ke kasační stížnosti) dle kterého při zahajování vytykácího řízení nelze často daňovému subjektu sdělit konkrétní pochybnosti, neboť správce daně obvykle teprve prověřuje určité indicie, z nichž lze *prima facie* usuzovat na rozpor deklarovaného stavu (údajů uvedených v daňovém přiznání) a stavu faktického (typicky se jedná o situaci, kdy daňový subjekt přiznává bez zjevných důvodů daňovou povinnost výrazně odlišnou od předcházejících zdaňovacích období). Uvedené nelze nicméně interpretovat tak, že by výzva správce daně mohla být natolik obecná, že by z ní pro adresáta (daňový subjekt) nebylo seznatelné, v čem spočívají vytykané pochybnosti. Nepostačí zde tedy pouhý odkaz na prokázání údajů uvedených na jednotlivých řádcích daňového přiznání (viz např. rozsudek Krajského soudu v Brně publikovaný pod č. 743/2006 Sb. NSS); nelze též připustit, aby byl daňový subjekt vyzván k předložení veškerých dokladů bez zřejmé souvislosti s konkrétním zdaňovacím obdobím či uskutečněným zdanitelným plněním, tedy způsobem obsahově odpovídajícím spíše daňové kontrole (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 1021/2007 Sb. NSS). Za akceptovatelný nelze ale přijmout ani extrém opačný, kdy by správce daně vyzýval daňový subjekt pouze k předložení určitých konkrétních podkladů bez toho, že by bylo zřejmé, jaké pochybnosti mají tyto doklady rozptýlit. Takový postup by byl v rozporu s principem odpovědnosti daňového subjektu za prokázání skutečností, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Ve svých důsledcích by pak daňový subjekt byl omezován ve volbě důkazních prostředků, jimiž by zamýšlel svá tvrzení doložit. V rámci takto naznačených právních východisek je třeba přistoupit k hodnocení obsahu jednotlivých výzev.

V projednávané věci bylo z obsahu předloženého správního spisu zjištěno, že výzvou správce daně ze dne 2. 2. 2000, čj. 28253/00/010512/6785 byla stěžovatelka,

s odkazem na ustanovení § 43 daňového řádu, vyzvána k odstranění pochybností týkajících se údajů uvedených na blíže specifikovaných řádcích jejího daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za období 4. čtvrtletí 1999. Dále se ve výzvě uvádí: „*V zájmu odstranění pochybností Vás žádáme o předložení násl. dokladů: záznamní povinnost za uvedené zdaň. obd., veškeré přijaté daň. dokl. za uvedené zdaň. období, veškeré dokl., které byly podkladem pro stanovení zákl. daně a daně na výstupu*“. Na tuto výzvu navazovalo předvolání správce daně ze dne 1. 2. 2001, čj. 27068/01/010512/1199, adresované zástupci stěžovatelky. Jako důvod předvolání je uvedeno „*Vytýkací řízení – daň. přiznání DPH za 4. Q. 1999*“ s tím, že k jednání měly být předloženy zejména „*veškeré podklady k faktuře č. 102899 ze dne 15. 12. 1999 (smlouva o reklamě, doklad o zaplacení, doložit plnění ve smlouvě, apod.)*“; předvolaný zástupce stěžovatelky měl též „*doložit konkrétně, jaké reklamní služby byly provedeny*“. Obdobná výzva (s odkazem na § 43 daňového řádu) byla vydána též žalovaným, a to 14. 2. 2002 pod čj. FŘ-5817/13/02. Stěžovatelka byla touto cestou vyrozuměna, že i nadále přetrvávají pochybnosti ve věci přijetí zdanitelného plnění (reklamních služeb) od plátce uvedeného na faktuře č. 102899. Byla proto vyzvána, aby „*prokázal(a) jaké služby byly skutečně provedeny, kdy a kým*“.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti je zřejmé, že výzva ze dne 2. 2. 2000 pro svou neurčitost nespĺňovala podmínky výzvy vydané dle § 31 odst. 4 daňového řádu. Tyto vady byly nicméně odstraněny v rámci následujících výzev, kdy bylo stěžovatelce vysvětleno, čeho konkrétně se pochybnosti daňových orgánů týkají a byla též vyzvána k předložení konkrétních dokladů, což ostatně učinila (viz protokol o ústním jednání ze dne 28. 2. 2001). Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje s názorem městského soudu, že pokud stěžovatelka na výzvy reagovala a požadované doklady předložila, nemohlo se jednat o výzvy nesrozumitelné či neurčité. Zde sluší pro úplnost poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2005, čj. 5 Afs 153/2004 – 106 (dohledatelný na www.nssoud.cz), dle kterého „*s ohledem na obsah výzvy, kterou bylo zahájeno vytýkací řízení, v níž byl stěžovatel vyzván k předložení konkrétních dokladů vztahujících se k uskutečněným zdanitelným plněním stěžovatelem deklarováným, nelze přisvědčit námitce o neurčitosti výzvy a tudíž o její neúčinnosti*“.

Dle názoru stěžovatelky pochybil městský soud též při hodnocení procesních povinností žalovaného týkajících se práva daňového subjektu na seznámení se se všemi důkazními prostředky a jejich hodnocením před ukončením daňového řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nevedla, jaké konkrétní skutečnosti (resp. podklady rozhodnutí opatřené žalovaným) jí nebyly zpřístupněny, Nejvyšší správní soud se k nastoleným interpretačním otázkám vyjádří jen v rovině obecné. Především je nutno uvést, že městský soud správně konstatoval, že daňové orgány nestíhá povinnost postupovat obdobným postupem, jak to předpokládá ustanovení § 33 odst. 2 správního řádu, tedy umožnit účastníkovi, aby se před vydáním rozhodnutí mohl vyjádřit k jeho podkladům i ke způsobu jeho zjištění, popřípadě navrhnout jeho doplnění. Žalovaný tedy v projednávané věci nepochybil, pokud nevyzval stěžovatelku k seznámení se s obsahem spisového materiálu před vydáním rozhodnutí. Na straně druhé však nelze ani ve správním řízení vedeném v procesním režimu daňového řádu rezignovat na základní procesní práva jeho účastníků, včetně práva na seznámení se se skutečnostmi, které mohou být vzaty za základ rozhodnutí. Lze v této souvislosti zmínit náleží Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004 sp. zn. II. ÚS 183/01 (in Sbírka nálezů a usnesení Ústavního

soudu, svazek č. 32, náleží č. 2, strana 9), kde se konstatuje, že „na daňové řízení lze vztáhnout pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat v souladu s článkem 38 odst. 2 Listiny. Musí tedy umožnit stěžovateli, aby věc byla projednána v její přítomnosti a mohla se vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Okolnost, že finanční orgány nezařadily provedení sporný důkaz do spisového materiálu, nedaly stěžovateli možnost se k němu vyjádřit a nehodnotily jej ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy, měla reálný vliv na zjištění skutečného stavu věci a následně i na správné právní posouzení věci do té míry, že zasáhla do ústavního práva na spravedlivý proces“. Lze tedy uzavřít, že pokud je daňovému subjektu umožněno seznámit se s obsahem správního spisu a rozhoduje-li správce daně pouze na základě listin v něm zařazených, lze takový postup považovat za naplnění předmětného atributu práva na spravedlivý proces.

Stěžovatelkou je městskému soudu konečně vytýkáno, že postup správce daně, který poté, co mu byly předloženy všechny požadované doklady, vydal pro stěžovatelku „nepříznivé“ rozhodnutí, neshledal jako exces z ústavně garantovaného práva na uplatňování státní moci výlučně v mezích zákona. Zde především nelze nevidět, že stěžovatelka se v této souvislosti nedovolává porušení konkrétní procesní normy či jiného ustanovení jednoduchého práva; namítá pouze rozpor tohoto postupu s ústavní maximou uplatňování státní moci pouze zákonem předpokládaným způsobem. K tomu je nutno uvést, že Nejvyšší správní soud, jakožto součást soustavy obecných soudů, se ústavněprávní rovínou věci může zabývat především v rámci ústavně konformní interpretace jednoduchého práva či při rozhodování o předložení věci Ústavnímu soudu dle článku 95 odst. 2 Ústavy České republiky. Takový postup je zde ovšem pojmově vyloučen, neboť, jak již bylo uvedeno, kasační stížností žádné porušení normy jednoduchého práva namítáno není; tvrzen není ani rozpor takové normy s ústavním pořádkem.

Lze proto jen v rovině obecné uvést, že argumentace stěžovatelky obsahově směřuje k závěru o překvapivosti rozhodnutí žalovaného; překvapivost rozhodnutí pro jeho adresáta je přitom chápána jako projev nepředvídatelnosti rozhodování. Ústavní soud se otázkou předvídatelnosti rozhodování opakovaně zabýval v souvislosti s řízením soudním. Zde sluší zmínit např. náleží ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 654/03 (in Sběrka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek č. 32, náleží č. 27, strana 255). Ústavní soud zde označil za projev libovůle a porušení práva na spravedlivý proces situaci, kdy je rozhodnutí „pro účastníka řízení s ohledem na dosavadní stav řízení, stav dokazování, existující procesní situaci a především uplatněné právní námitky překvapivé“. Jakkoli Ústavní soud tyto závěry vyslovil v souvislosti s rozhodováním soudů, lze je, dle názoru Nejvyššího správního soudu, nepochybně vztáhnout i na řízení správní. Za explicitní vyjádření této kautely v jednoduchém právu lze považovat ustanovení § 2 odst. 4 správního řádu z roku 2004 (zákon č. 500/2004 Sb., správní řád); ve smyslu ustanovení § 177 odst. 2 tohoto zákona se uplatní i v řízeních vedených v procesním režimu daňového řádu. Přestože řízení před žalovaným probíhalo ještě před nabytím účinnosti této úpravy, nelze nalézt rozumný důvod, pro který by se na něj předmětný požadavek jen pro neexistenci jeho explicitní transpozice do jednoduchého práva neměl vztahovat.

V projednávané věci se však o případ porušení tohoto principu nejedná, neboť žalovaný nikterak vůči stěžovateli nedeklaroval, že by snad považoval skutečnosti jí tvrzené za prokázané, neprovedl též zásadní změnu právního posouzení věci, apod.

Nelze přitom přehlédnout, že daňové orgány neměly v projednávané věci pochybnost o formální stránce stěžovatelkou deklarováného obchodního případu (ta byla doložena daňovými doklady, smlouvou se společností K., s. r. o., apod.), ale o jeho stránce věcné, faktické. Správce daně i žalovaný přitom zcela zřetelně vedli důkazní řízení směrem k prokázání existence zdanitelného plnění jmenované společnosti, tedy jeho uskutečnění v návaznosti na podnikatelskou činnost stěžovatelky. Za této situace nemůže tedy obstát její tvrzení, že po předložení daňových dokladů, smlouvy s obstaravatelem a vlastního materiálu hodnotícího reklamní prezentaci, spolu s vysvětlením podaným jejím zástupcem na ústním jednání u správce daně důvodně předpokládala, že veškeré pochybnosti o údajích uvedených v jejím daňovém přiznání byly rozptýleny. Lze tedy uzavřít, že závěry městského soudu opírající nedůvodnost těchto tvrzení stěžovatelky o existenci povinnosti daňových orgánů rozhodovat na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu věci jsou udržitelné.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti je možné uzavřít, že Nejvyšší správní soud žádnou ze stížních námitek opírajících se o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. neshledal důvodnou.

Jako důvodné lze naopak považovat námitky stěžovatelky poukazující na absenci jakéhokoliv hodnocení důvodnosti některých žalobních námitek v odůvodnění napadeného rozsudku. Stěžovatelce lze zcela přisvědčit v tom, že městský soud se nevypořádal s namítaným procesním pochybením správce daně, který provedl výslech svědka L. bez toho, že by o tomto procesním úkonu stěžovatelku zpravil a umožnil jí využít procesní práva s tím spojená; stejně je tomu i u žalobního tvrzení namítajícího neunesení důkazního břemene daňovými orgány ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Taková indolence je v rozporu s procesní úpravou správního soudnictví, konkrétně s ustanovením § 75 odst. 2, větou první s. ř. s., dle kterého přezkoumává soud napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Pokud tedy soud věcně nevyčerpá při svém přezkumu všechny žalobní námitky, tedy pokud výsledky takového přezkumu nevyplývají seznatelným způsobem z odůvodnění rozsudku, jde o těžkou procesní vadu, zakládající bez dalšího nezákonnost rozsudku. V případě předmětných stížních námitek jsou tak naplněny kasační důvody ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Jen pro úplnost Nejvyšší správní soud poznamenává, že zmiňované vady správního rozhodnutí nekvalifikuje jako jeho nepřezkoumatelnost (jak to učinila stěžovatelka). Za nepřezkoumatelné lze totiž považovat pouze takové rozhodnutí, které je ve svém výroku nebo odůvodnění nesrozumitelné, případně rozhodnutí jehož skutkové či právní závěry nejsou dostatečně odůvodněny (nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů). Pokud však o určitých částech předmětu řízení [zde vymezeného žalobními body - § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] není v odůvodnění rozsudku pojednáno vůbec, nejde o případ podřaditelný pod pojem nepřezkoumatelnosti. Tato odlišná právní kvalifikace nedostatku napadeného rozsudku však nemá žádný vliv na důvodnost předmětných kasačních námitek.

Poslední skupinou stížních námitek, vycházejících z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., je v zásadě namítáno, že skutkové závěry žalovaného (aprobované rozsudkem městského soudu) jsou v logickém rozporu s provedenými důkazy. Zde je kasační stížností především tvrzeno, že důkazní prostředky

předložené stěžovatelem i důkazy provedené žalovaným shodně potvrzují, že fakturované zdanitelné plnění (uskutečnění reklamních služeb) bylo stěžovatelce společností K., s. r. o., skutečně poskytnuto.

Argumentace stěžovatelky navozuje zásadní otázku, a sice do jaké míry je soud ve správním soudnictví oprávněn hodnotit dostatečnost skutkových zjištění a způsob jejich hodnocení správním orgánem. Odhlédne-li se od výjimky vnašející do řízení před správními soudy princip revizní (§ 78 odst. 2 s. ř. s.), je řízení dle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. řízením kasačním (§ 71 odst. 1 písm. d), § 75 odst. 2, věta první, § 78 odst. 1 s. ř. s.). Přezkum soudů v tomto řízení se proto soustřeďuje na *revisio in jure*, tedy na přezkoumávání zákonnosti napadených správních aktů. Zjišťování skutkového stavu věci (který je následně právně subsumován), představuje hodnocení skutkové, kde se současná judikatura (navazující zde již na judikaturu předválečnou) postupně ustálila na závěru, že soudy mohou ve skutkových věcech především posuzovat, zda má rozhodnutí dostatečný podklad ve správním spisu, dále zda skutková podstata, z níž bylo vycházeno, není s obsahem správního spisu v rozporu a konečně, zda výsledek, kterého se správní orgán dobral, je logicky možný. Ve smyslu požadavku „plné jurisdikce“ jsou soudy nicméně oprávněny správnost a úplnost skutkových zjištění správních orgánů hodnotit zcela samostatně; zjistí-li přitom skutkové či právní deficity, mohou uložit jejich odstranění správnímu orgánu či doplnit dokazování nebo zopakovat důkazy již provedené samy (§ 77 odst. 1 s. ř. s.). Jakkoli tedy zjišťování a hodnocení skutkového stavu věci má být provedeno již v rámci správního řízení, neznamená to, že by soud byl ve skutkových otázkách odkázán pouze na to, co zde našel správní orgán (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, čj. 1 As 32/2006 – 99, dostupný na www.nssoud.cz).

V projednávané věci se městský soud k předmětným žalobním námitkám omezil pouze na konstatování, že žalovaný „se důkazními prostředky předloženými žalobcem zabýval, důkazní prostředky samostatně i v jejich vzájemné souvislosti vyhodnotil a dospěl k logickému závěru, že tyto důkazní prostředky neprokazují přijetí zdanitelného plnění ve smyslu ustanovení § 19 zákona o dani z přidané hodnoty“. Poukázal přitom na skutečnost, že doklady předložené stěžovatelkou prokazují toliko formální stránku deklarovaného obchodního případu, neprokazují však skutečné provedení reklamních služeb na něž byl rozporovaný daňový doklad vystaven; městský soud též (bez dalšího) konstatoval, že důkazní břemeno v této otázce leželo výlučně na stěžovatelce. Závěry posledně zmiňované jsou nepochybně věcně správné a pro posouzení věci relevantní; principiálně nelze nic vytknout též postupu, kdy soud odkáže na závěry uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí, považuje-li je za správné a dostatečné. Navíc, jak již bylo uvedeno, neshledá-li soud existenci některého ze shora popsaných excesů při zjišťování skutkového stavu věci, nepřezkoumává skutkové úsudky správních orgánů věcně. V projednávané věci nicméně nelze přehlédnout, že stěžovatelka v žalobě poukazovala mimo jiné též na skutečnost, že žalovaný se ve věci prokázání existence reklamních akcí spokojil toliko s písemnými výzvami subjektů, u nichž stěžovatelka navrhovala provedení svědeckých výpovědí jejich zaměstnanců. Městský soud se s touto žalobní námitkou sice vypořádal, zcela však převzal argumentaci žalovaného a uzavřel, že odpověď společnosti S. k. B. byla natolik neurčitá a nekonkrétní, že neprokazuje poskytnutí předmětného plnění společností K., s. r. o. (druhá oslovená společnost – M. M., s. r. o. na výzvu vůbec nereagovala). Dle názoru městského soudu z tohoto důvodu již nebylo potřebné provádět výslechy stěžovatelkou navrhovaných osob.

Z uvedeného je zřejmé, že se městský soud nevyjádřil k podstatě žalobní námitky, neboť nevysvětlil, proč za situace kdy na jednu výzvu k poskytnutí informací nebylo vůbec reagováno a odpověď na druhou výzvu byla nekonkrétní, mělo být provedení svědeckých výpovědí nadbytečné. Tento závěr považuje Nejvyšší správní soud za zcela nelogický a ve svém důsledku nesrozumitelný. V tomto rozsahu jsou tedy naplněny i kasační důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť skutkový závěr správního orgánu nemá oporu v provedených důkazech.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost ve shora uvedeném rozsahu důvodnou, nezbylo mu, než rozsudek městského soudu zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.).

O nákladech řízení o kasační stížnosti bude rozhodnuto v novém rozsudku městského soudu (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. července 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu