



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, za účasti společnosti **V., s.r.o.**, zastoupené JUDr. Markétou Pakandlovou, advokátkou se sídlem v Hradci Králové, S. K. Neumanna 281, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 9. 2006, č. j. 31 Ca 165/2005 - 13,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Stěžovatel **je p o v i n e n** uhradit společnosti V., s.r.o., náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 2400 Kč, k rukám právní zástupkyně JUDr. Markéty Pakandlové, advokátky se sídlem v Hradci Králové, S. K. Neumanna 281, do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

**O d ů v o d n ě n í :**

Stěžovatel kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 13. 6. 2005, č. j. 2832/130/2005 - Šp. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání obchodní společnosti V., s.r.o., (dále jen „žalobce“), proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „finanční úřad“) ze dne 24. 6. 2002, č. j. 141684/02/228912/5547, jímž byla žalobci stanovena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2002 ve výši vlastní daňové povinnosti v částce 43 858 Kč.

Stěžovatel označil za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Má zato, že napadený rozsudek je nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem a dále nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Nesouhlasí především s právním názorem krajského soudu na otázku, zda v daňovém řízení žalobce prokázal v dané věci nárok na odpočet daně, konkrétně zda lze prokázat nárok na odpočet daně cestou dokazování i v případě, kdy byl doklad vystavený před uskutečněním zdanitelného plnění. Dále stěžovatel namítá, že krajský soud označil odkazy stěžovatele na judikaturu soudů v této oblasti za nepatřičné, aniž by toto své stanovisko dostatečně odůvodnil.

Žalobce se ve svém stručném vyjádření k podané kasační stížnosti zcela ztotožnil s právním názorem krajského soudu. Dle jeho přesvědčení právě stěžovatel naopak postupoval od samého počátku nezákonně a toliko se brání finančnímu plnění, na které má žalobce nárok.

Ze správního spisu stěžovatele a spisové dokumentace krajského soudu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

V projednávané věci je vprvé řadě relevantní existence nájemního vztahu mezi společnostmi P. č. s.r.o., jako nájemcem (dále jen „nájemce“), a žalobcem, jako pronajímatelem, vzniklého z nájemní smlouvy ze dne 2. 5. 2000, na základě které přenechal žalobce do nájmu nájemci nebytové prostory. Dne 28. 9. 2000 byla mezi stranami uzavřena dohoda o narovnání, dle které veškeré úpravy a opravy provedené nájemcem byly označeny za technické zhodnocení, ohodnocené na částku 12 000 000 Kč, bez daně z přidané hodnoty. Nájemce se zavázal převést technické zhodnocení do vlastnictví žalobce a vystavit žalobci nejpozději do 31. 10. 2000 daňový doklad s tím, že na takto vyúčtovanou cenu bude možno započítat dluh nájemce specifikovaný v článku IV. dohody o narovnání. Žalobce byl také oprávněn na úhradu pohledávky nájemce z technického hodnocení započítat i jiné své pohledávky za nájemcem. Dne 25. 2. 2002 žalobce doručil nájemci výpověď z nájemní smlouvy z 2. 5. 2000. Dne 3. 6. 2002 byla uzavřena dohoda o ukončení nájmu, ve které se strany dohodly o ukončení nájmu ke dni 2. 3. 2002. Při ukončení nájemní smlouvy uplatnil žalobce nárok na odpočet DPH na vstupu za zdaňovací období prvního čtvrtletí roku 2002 ve výši 556 142 Kč. Do přijatých zdanitelných plnění zahrnul také fakturu č. 200286 ze dne 29. 9. 2000 za technické zhodnocení nemovitosti ve výši 12 000 000 Kč a DPH ve výši 600 000 Kč.

Mezi smluvními stranami však vznikl soudní spor, ve kterém se plátce daně, jenž fakturoval technické zhodnocení (tj. nájemce), domáhal určení, že je stále nájemcem předmětných nebytových prostor, výpověď z nájmu ze dne 2. 5. 2000 není platná ani důvodná, jakož i posouzení toho, zda dohoda o ukončení nájmu ze dne 3. 6. 2002 je či není platným právním úkonem. Dle rozsudku Okresního soudu v Hradci Králové ze dne 16. 10. 2003, č. j. 10 C 82/2002 - 245, ve spojení s rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 9. 6. 2004, č. j. 21 Co 149/2004 - 298, je zřejmé, že dohoda ze dne 3. 6. 2002 je platným právním úkonem, na základě kterého došlo k ukončení nájmu ke dni 2. 3. 2002. S ohledem na tento závěr se soudy již nezabývaly otázkou platnosti výpovědi nájmu nebytových prostor. Finanční úřad z uvedených skutečností dovodil, že fakturu vystavenou dne 29. 9. 2000, jejímž předmětem byla fakturace technického zhodnocení nemovitosti v částce 12 000 000 Kč bez daně z přidané hodnoty, není možno považovat za daňový doklad

ve smyslu § 12 odst. 1 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), neboť s ohledem na výše uvedené závěry civilních soudů byla vystavena ještě před ukončením nájemního vztahu, tj. před uskutečněním zdanitelného plnění. K tomuto datu pak nebyl nájemcem pronajímateli vystaven nový, řádný daňový doklad. Finanční úřad proto vystavený doklad neuznal jako doklad prokazující přijetí zdanitelného plnění, neboť nájemní vztah nebyl k datu jeho vydání ukončen a faktura nebyla ani zaplacená. Současně neumožnil žalobci prokázání nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), jiným způsobem. Dne 24. 6. 2002 vydal platební výměr č. j. 141684/02/228912/5547, jímž byla žalobci stanovena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prvního čtvrtletí 2002 ve výši 43 858 Kč.

Žalobce podal proti tomuto platebnímu výměru odvolání, ve kterém uvedl, že dnem uskutečnění zdanitelného plnění dle § 9 odst. 1 písm. p) zákona o dani z přidané hodnoty je den ukončení nájemní smlouvy nebo den zaplacení technického zhodnocení vlastníkem, a to ten den, který nastane dříve. Dle jeho názoru tedy k uskutečnění zdanitelného plnění došlo ze zákona dne 2. 3. 2002, a ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2002 tak měl nárok na odpočet DPH. Pokud finanční úřad dále argumentoval tím, že nárok na odpočet daně musí daňový subjekt prokázat daňovým dokladem, neztotožnil se žalobce ani s tímto jeho tvrzením. Dle ustanovení § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že neobsahuje-li doklad všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu. Ačkoli tedy nájemcem vystavená faktura není daňovým dokladem, jednalo se o doklad ve smyslu obecných předpisů a finanční úřad jej mohl užít jako důkaz. Stěžovatel se v rozhodnutí o odvolání ztotožnil na základě výše zmíněných soudních rozhodnutí s tvrzením žalobce, že zdanitelné plnění se uskutečnilo. Pro oprávněnost čerpání nároku na odpočet daně bylo však nutné splnění i druhé podmínky, a to prokázání nároku daňovým dokladem. Stěžovatel byl přitom povinen respektovat rozsudek krajského soudu ze dne 29. 4. 2005, č. j. 31 Ca 276/2004 - 17, jímž soud původní rozhodnutí stěžovatele vydané v této věci zrušil pro nezákonnost. Krajský soud ve svém rozsudku uvedl, že stěžovatel je povinen postupovat v souladu s § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. tak, že v případě neexistence perfektního daňového dokladu plátce prokazuje nárok na odpočet daně podle zvláštního právního předpisu. Stěžovatel proto znovu prověřil veškeré aspekty předmětného řízení, i poté však dospěl ke stejnému závěru jako v předchozím případě. Žalobce dle názoru stěžovatele o zdanitelném plnění neúčtoval (byl zaúčtován pouze doklad, nikoli daňový doklad a ani ne doklad postrádající jen některou z náležitostí) a mimo to mu nájemce nevystavil žádný doklad o předmětném plnění. Ve svém účetnictví, a de facto i v podaném dodatečném daňovém přiznání, naopak doklad stornoval. Za této situace tedy nárok na odpočet daně žalobci dle stěžovatele nevznikl.

Žalobce napadl výše označené rozhodnutí (v pořadí již druhou) žalobou u krajského soudu, v níž poukázal na skutečnost, že jeho nárok je oprávněný a doložený relevantními důkazy, které stěžovatel správně nevyhodnotil, pokud je vůbec vzal v úvahu. Ten měl dle názoru žalobce dále povinnost vyzvat nájemce k vystavení řádného daňového dokladu, neboť od daňového subjektu samotného není možno očekávat, že tak učiní, když mu vystavením takového dokladu vznikne daňová povinnost. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Konstatoval, že mezi účastníky není sporné, že předmětné investice do nemovitosti byly skutečně realizovány, zpochybněna nebyla ani jejich výše a konečně není ani sporu o tom, kdy se zdanitelné plnění uskutečnilo. Stěžovateli pak nepřisvědčil v tom, že nájemce

nevystavil žalobci žádný doklad, a v závěru svého rozsudku uvedl, že stěžovatel neprokázal a dostatečně přesvědčivě nezdůvodnil, že zaúčtování předmětného dokladu je v rozporu se zákonem o účetnictví a žalobce tak nemá nárok na odpočet daně. Z tohoto důvodu rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu byla opět vrácena k dalšímu řízení. V závěru odůvodnění rozsudku krajský soud konstatoval, že odkazy stěžovatele na předložená rozhodnutí krajských soudů jsou nepatřičné, neboť v nich posuzované věci jsou skutkově značně odlišné a nejsou v rozporu se shora učiněnými závěry krajského soudu.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel formálně opírá kasační stížnost o důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. o nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem; dále namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán. V souladu s tím přezkoumal Nejvyšší správní soud napadený rozsudek a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Dle § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má plátce nárok na odpočet daně mimo jiné i tehdy, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání. Dle § 7 odst. 2 písm. d) téhož právního předpisu se za zdanitelná plnění pro účely tohoto zákona považuje také technické zhodnocení najatého majetku provedené nájemcem, u kterého byl uplatněn odpočet daně. Dle § 9 odst. 1 písm. p) zákona o dani z přidané hodnoty se při technickém zhodnocení najatého hmotného majetku provedeném nájemcem v souladu s výše citovaným ustanovením § 7 odst. 2 písm. d) téhož zákona považuje za den uskutečnění zdanitelného plnění den ukončení nájmu nebo den zaplacení technického zhodnocení, a to ten z nich, který nastane dříve. Dle § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu.

Z výše uvedeného shrnutí skutkového stavu je zřejmé, že v dané věci není sporu o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění, kdy technické zhodnocení bylo na pronajatém majetku skutečně provedeno a dle souhlasného tvrzení správce daně i žalobce došlo k jeho uskutečnění dnem ukončení nájmu. Žalobce a stěžovatel jsou však ve sporu ohledně prokázání nároku na odpočet daně z titulu technického zhodnocení najatého majetku, resp. ohledně výkladu ustanovení § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel trvá na tom, že dle § 19 odst. 2, věty první, zákona o dani z přidané hodnoty je nutnou podmínkou čerpání nároku na odpočet daně samotná existence daňového dokladu, což však může být pouze doklad vystavený nejdříve dnem uskutečnění zdanitelného plnění, a skutečnost, že v daném případě nejsou pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění, je v tomto důsledku zcela irelevantní. S ohledem na absenci řádného daňového dokladu není možné aplikovat poslední větu § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a umožnit žalobci prokázat nárok na odpočet daně jiným způsobem. S tímto názorem se však neztotožnil krajský soud, který v této věci přezkoumával žalobu proti rozhodnutí stěžovatele.

K nastolené právní otázce se Nejvyšší správní soud již vyjádřil, a to v rozsudku ze dne 27. 9. 2006, č. j. 2 Afs 212/2005 - 91, publikovaném na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz). V tomto rozhodnutí mimo jiné konstatuje: „...*předpokladem pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně*

*z přidané hodnoty podle ust. § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty je nejen uskutečnění určitého smluvního plnění mezi účastníky smluvního vztahu, ale i daňový doklad zaučtovaný podle zvláštního právního předpisu. Pokud takto zaučtovaný daňový doklad neexistuje či není předložen, vůbec se v daném případě nemůže jednat o jakékoliv zdanitelné plnění podle zákona o dani z přidané hodnoty.“* Z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu vyplývá, že uskutečnění zdanitelného plnění není možno prokázat jinak (tedy podle zvláštního právního předpisu, zde zákona o správě daní a poplatků), za situace, kdy daňový subjekt nepředloží žádný daňový doklad. Nejvyšší správní soud však shodně s krajským soudem dospěl k závěru, že v dané věci jsou skutkové okolnosti zcela odlišné.

Ze spisového materiálu je totiž zřejmé, že kromě výše specifikované faktury ze dne 29. 9. 2000 za provedené technické zhodnocení nemovitosti, která je bezesporu platným účetním dokladem, měl správce daně k dispozici i další listiny relevantní pro posouzení věci. Jedná se o listiny týkající se souhlasu s provedením technického zhodnocení, fotokopie kolaudačního rozhodnutí, vyčíslení výše nároku nájemce vůči žalobci a historii jednání o jeho úhradě, včetně dohody o ukončení nájmu, dohody o narovnání. Z příložené spisové dokumentace správce daně, konkrétně ze zjišťovacích protokolů o provedených stavebních pracích a soupisů provedených prací a dodávek, je zřejmé, že o faktickém uskutečnění technického zhodnocení neměl správce daně žádné pochybnosti. Předmětem sporu však byla otázka existence daňového dokladu a případného oprávnění žalobce svůj nárok prokázat ve smyslu ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků za situace, kdy za poskytnuté plnění vystavil nájemce žalobci fakturu s datem vystavení k 29. 9. 2000. Rozsudkem vydaným v občanském soudním řízení bylo následně deklarováno, že k ukončení nájmu a současně i k uskutečnění zdanitelného plnění došlo v souladu s fikcí konstruovanou v § 9 odst. 1 písm. p) zákona o dani z přidané hodnoty ke dni 2. 3. 2002. Rozsudek v tomto znění nabyl právní moci dne 19. 7. 2004.

Nejvyšší správní soud považuje v dané věci za zásadní, že zde nejsou pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění a existuje zde celá řada relevantních dokladů prokazujících jeho uskutečnění, včetně dokladů účetních. Žalobce v souladu se zásadou součinnosti informoval správce daně o probíhajícím soudním sporu, ve kterém se nájemce domáhal určovací žalobou dovolat se existence nájemního vztahu, a informoval správce daně, že v tomto důsledku je tedy objektivně nemožné dosáhnout vydání „jakéhosi nového účetního resp. daňového dokladu“, neboť se jedná o jednostranný právní úkon ze strany nájemce, k jehož vydání jej není za stávající situace možné přimět. Ze samotné dohody o ukončení nájmu je zřejmé, že nájemce uznal výpovědní důvody, zavázal se předat žalobci veškerou dokumentaci o provedených stavebních úpravách v objektu a strany se dohodly na tom, že v termínu do 12. 6. 2002 uzavřou smlouvu o narovnání, ve které budou vyčísleny veškeré závazky a pohledávky, a to jak z titulu technického zhodnocení provedeného nájemcem dle dříve uzavřené dohody o narovnání, tak i pohledávky pronajímatele z titulu neuhrazeného nájemného, jakož i neuhrazených medií, včetně sjednaných sankcí a pokut. Z původní dohody o narovnání ze dne 28. 9. 2000 je zřejmý rozsah technického zhodnocení, je zde uvedena jeho přesná specifikace a současně stanoveno, že na vyúčtovanou cenu technického zhodnocení je možno započítat dluh nájemce na nájemném specifikovaný v článku IV. této dohody. Žalobce byl také oprávněn na úhradu pohledávky nájemce z technického hodnocení započítat i jiné své pohledávky za nájemcem. V přípisu ze dne 7. 6. 2002 adresovaném správci daně žalobce uvedl, že započítl nezaplacené pohledávky na nájemném proti dluhu, který měl vůči nájemci za provedené technické zhodnocení. Za těchto skutkových okolností je dle názoru Nejvyššího správního soudu namístež dát plně prostor k uplatnění

zásady volného hodnocení důkazů zakotvené v § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, zejména pak trvat na povinnosti správce daně přihlídnout ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Bylo by přílišným nepřipustným formalismem, vzhledem k prokazatelnému faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, a celé řadě relevantních dokumentů, pokud by ustanovení § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty bylo interpretováno tak, že daňovému subjektu bude za výše popsaného skutkového stavu odepřeno právo prokázat nárok na odpočet daně podle zvláštního právního předpisu. Lze tedy učinit dílčí závěr v tom smyslu, že neexistuje-li žádný daňový doklad, nemohl daňový subjekt – plátce daně za právní úpravy platné pro posuzované období úspěšně prokázat nárok na odpočet daně podle zvláštního předpisu. Jinak je tomu však v případě, kdy daňový subjekt předloží dokumentaci, jejíž součástí jsou jak účetní, tak jiné doklady, jakož i listiny, které osvědčují faktické uskutečnění zdanitelného plnění, a při zohlednění skutkových okolností je zde racionální předpoklad, že vystavení nového „perfektního daňového dokladu“ není reálné. Předestřená situace sama o sobě jistě neznamená, že správce daně má povinnost mít nárok tímto za prokázaný, ale je povinen daňovému subjektu poskytnout možnost prokázat svůj nárok podle ustanovení zákona o správě daní a poplatků o dokazování (§ 31).

Uvedený názor odpovídá i závěru vyslovenému v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 1 Afs 15/2004 - 89, publikovaném na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), podle nějž platí, že *jestliže však na plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, byl prohlášen konkurs a nebylo objektivně možné doplnění takto zajistit, bylo povinností správce daně v souladu se základními zásadami daňového řízení daňovému subjektu umožnit, aby chybějící náležitosti prokázal dle ustanovení o dokazování (§ 31 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).*“ Pokud nájemce, jakožto obchodní partner žalobce, podal dodatečné daňové přiznání, jelikož ve svém účetnictví vystavenou fakturu stornoval, není možné pouze na základě této skutečnosti činit definitivní závěry ohledně nároku na odpočet daně žalobce. Nejvyššímu správnímu soudu na tomto místě v žádném případě nepřisluší předjímat, zda doklady týkající se věci jsou k prokázání nároku na odpočet daně dostačující. Tyto skutečnosti je povinen v řízení posoudit správní orgán, s tím, že daňový subjekt má zákonné právo na prokázání nároku na odpočet daně. Ke stejnému závěru dospěl při projednávání věci i krajský soud.

Je nutno zdůraznit, že krajský soud svým prvním rozhodnutím v této věci, tedy rozsudkem ze dne 29. 4. 2005, č. j. 31 Ca 276/2004 - 17, původní rozhodnutí stěžovatele zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V odůvodnění tohoto rozsudku citoval poslední větu ustanovení § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, podle níž v případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok na odpočet daně podle zvláštního předpisu. Ačkolí byl stěžovatel v souladu s ustanovením § 78 odst. 5 s. ř. s. tímto právním názorem vázán, a bez pochybností je pro něj závazný i normativní text právního předpisu, postupoval odlišným způsobem. Dle odůvodnění svého rozhodnutí doslova *„znovu prověřil veškeré aspekty předmětného řízení“* a dospěl k závěru, že *„nepovažoval za potřebné řízení dále doplňovat“*. Ze zákona přitom jednoznačně bez výkladových rozporů vyplývá, že nárok na odpočet daně prokazuje plátce. V tomto ustanovení je tedy zakotvena jeho povinnost, která je však na druhé straně i jeho procesním právem, tj. prokázat svá tvrzení jím předloženými důkazy a nespoléhat se pouze na zjištění správce daně. Pokud v této věci finanční úřad pouze konstatoval, že nepovažoval za potřebné řízení doplňovat, a v souladu se zákonem a závazným právním názorem krajského soudu nevyzval žalobce k prokázání nároku na odpočet daně, porušil tím jeho výše uvedené právo, resp. v rozporu s článkem 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod překročil svou pravomoc danou mu zákonem.

V souladu s výše uvedeným dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že správce daně byl povinen umožnit žalobci řádně prokázat nárok na odpočet daně podle zákona o dani z přidané hodnoty i podle příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Především je nutno zhodnotit relevanci předložených, resp. zmíněných, dohod mezi žalobcem a nájemcem pro prokázání nároku a posoudit, zda mohou či nemohou kumulativně spolu s účetními doklady prokázat uskutečnění zdanitelného plnění i po formální stránce, když o jeho faktickém uskutečnění není sporu. V této souvislosti je vhodné uvést, že funkci daňového dokladu nemusí plnit výhradně doklady účetní, jakkoliv ji plní jistě nejčastěji. Správce daně je především povinen se řídit právním názorem vysloveným v rozsudku krajského soudu, pokud jde o rozsah nároku na odpočet daně, je správní orgán povinen zohlednit, zda bylo žalobcem poskytnuto nájemci odpovídající protiplnění za technické zhodnocení nemovitosti v plném či jen částečném rozsahu (uhrazení formou zaplacení, zápočtu atd.). Za dané skutkové a právní situace je zcela nedostačující doplnění předchozího řízení pouhou právní úvahou správního orgánu tak, jak to bylo učiněno v tomto případě již dvakrát.

Druhá námitka uvedená v kasační stížnosti se týkala nezákonnosti rozhodnutí krajského soudu z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, neboť dle názoru stěžovatele dostatečně neodůvodnil, proč považoval za nepatřičné jím uvedené odkazy na dřívější rozhodnutí krajských soudů vydaná v obdobných věcech. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že krajský soud své rozhodnutí v této části neodůvodnil zcela vyčerpávajícím způsobem, avšak co do srozumitelnosti i dostatku důvodů dostatečně, a jeho rozhodnutí tak není nezákonné, v žádném případě stručnost odůvodnění nedosahuje intenzity nepřezkoumatelnosti. Situace nastíněná ve stěžovatelem zmíněných rozhodnutích je sice srovnatelná v tom smyslu, že ve všech případech se jedná o tentýž právní výkladový problém, ovšem věci se liší skutkově co do postupu správního orgánu, který ve zmíněných řízeních neporušil ustanovení procesních předpisů a nepřekročil svou pravomoc. Nejvyšší správní soud zastává názor, že krajský soud by se měl srozumitelně vypořádat se skutečnostmi, které mu účastníci sdělili, nelze však beze zbytku vyžadovat podrobný rozbor všech rozhodnutí, na které správní orgán na podporu svého názoru odkáže, a u každého z nich odůvodňovat, v čem spatřuje případné skutkové odlišnosti od projednávané věci. Je též nutno připustit, že odkaz na judikaturu soudů v dané věci je důležitou součástí právní argumentace, avšak charakter těchto odkazů je podpůrný, nemůže nahradit vlastní právní úvahu ve věci samé. Případné nedostatečné vyhodnocení odkazů na judikaturu nemůže samo o sobě založit nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud tedy nezjistil naplnění žádného z důvodů kasační stížností uplatňovaných stěžovatelem dle ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s., sám neshledal vady řízení uvedené v § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž přihlíží z úřední povinnosti, a proto kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., neboť neúspěšnému stěžovateli náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalobci, který byl v řízení úspěšný, byla přiznána náhrada nákladů podle ustanovení § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, za jeden úkon ve výši 2 100 Kč a paušální

náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč. Tato částka bude uhrazena stěžovatelem žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 20. června 2007

JUDr. Radan Malík  
předseda senátu