



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **MORÁVIA-CHEM, s. r. o.**, zastoupené Mgr. Liborem Špundou, advokátem se sídlem Fibichova 1141/2, Olomouc, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, ve věci kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. 29 Ca 311/2004,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 21. 10. 2004, č. j. 3689/04/FŘ/130, kterým bylo zamítnuto stěžovatelčino odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 21. 1. 2004, č. j. 9241/04/303917/8616, na daň

z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 1999 ve výši 180 206 Kč vydanému Finančním úřadem ve Zlíně (dále jen „správce daně“).

II.

Stěžovatelka proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, vady řízení před správním orgánem a nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu.

Stěžovatelka především namítá, že v době vydání dodatečného platebního výměru bylo právo správce daně na doměření daně z přidané hodnoty za prosinec 1999 promlčeno, a to vzhledem k ustanovení § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Již v žalobě stěžovatelka podrobně vysvětlila, že v době vydání rozhodnutí správce daně uplynula doba tří let od konce příslušného zdaňovacího období, v němž jí vznikla povinnost daňové přiznání podat, a proto nebylo lze předmětnou daň vyměřit. Stěžovatelka dodává, že se neztotožňuje s hodnocením této právní otázky, jak jej provedl žalovaný, krajský i Nejvyšší správní soud (v rozsudku ze dne 8. 2. 2005, sp. zn. 2 Afs 16/2004), když všichni shodně konstatovali, že v podstatě jakýkoliv úkon správce daně, který směřuje k vyměření nebo doměření daně, je úkonem, s nímž je spojeno přetržení tříleté prekluzivní lhůty, a že tímto úkonem je vždy i samotné zahájení daňové kontroly. Stěžovatelka má naopak za to, že samotné zahájení daňové kontroly naopak ještě nevyvolá automaticky přetržení prekluzivní lhůty, protože by se mohlo jednat o jakoukoliv kontrolu, třeba i namátkovou. Ani daňový řád, jakožto předpis veřejnoprávní povahy, takový účinek se zahájením daňové kontroly nestanoví, takže jej nelze dovozovat výkladem, který by byl nutně extenzivní a zasahující dokonce i do základních práv a svobod garantovaných Listinou základních práv a svobod. Stěžovatelka si je vědoma výše uvedeného judikátu Nejvyššího správního soudu, který ovšem není závazný. Stěžovatelka navíc v této souvislosti upozorňuje na skutečnost, že krajský soud nezjistil ze spisového materiálu, že samotné daňové kontrole správce daně zahájené dne 25. 10. 2001 (protokolem o ústním jednání) předcházely ještě jiné úkony, a sice ústní jednání dne 26. 9. 2000, o němž byl sepsán protokol, a dále pak místní šetření dne 12. 10. 2000. Z toho tedy vyplývá, že správce daně učinil úkony směřující k vyměření daně již v září 2000, konkrétně dne 26. 9. 2000, a nikoliv až sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly dne 25. 10. 2001; prekluzivní lhůta byla tedy přetržena již dne 26. 9. 2000, a proto byl předmětný dodatečný platební výměr správce daně ze dne 21. 1. 2004 za zdaňovací období prosinec 1999 vydán po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty.

Druhá stížnostní námitka se týká náležitosti rozhodnutí. Stěžovatelka namítá, že jak žalovaný, tak krajský soud vyhodnotili, že dodatečný platební výměr správce daně, v němž je uveden pouze odkaz na obecný právní předpis, je zcela vyhovující a odpovídající požadavkům ustanovení § 32 odst. 2 a odst. 7 daňového řádu na náležitosti rozhodnutí. S názorem žalovaného a krajského soudu, že za paakt lze považovat jen takové rozhodnutí, které kumulativně postrádá některou ze zákonem taxativně stanovených zákonných náležitostí a zároveň se musí jednat o náležitost základní, a tedy že nedostatek musí být natolik intenzivní a zřejmý a že se nelze uchýlovat k přepjatému formalismu, stěžovatelka zásadně nesouhlasí. Daňový řád totiž ve svém ustanovení § 32 jednoznačně stanoví náležitosti správního rozhodnutí pod sankcí jeho neplatnosti. I kdyby předmětné rozhodnutí nebylo lze považovat za nicotné, jedná se o rozhodnutí nemající základní obsahové náležitosti a tedy rozhodnutí vydané v rozporu se zákonem; krajský soud je měl již z tohoto důvodu zrušit. Stěžovatelka dále ve své kasační stížnosti podrobně rozebírá charakter platebního výměru, nezbytné náležitosti rozhodnutí správce daně, zabývá se pojmem „právní předpis“ a uzavírá, že požadavek na přesné uvedení

konkrétního ustanovení právního předpisu vyžaduje nejen odkaz na konkrétní paragraf příslušného zákona, nýbrž i odstavce a písmene příslušné právní normy. Prvostupňové správní rozhodnutí (platební výměr) je tedy nepřezkoumatelné a nezákonné, protože z něj nelze zjistit, na základě kterých ustanovení příslušného hmotněprávního předpisu bylo rozhodnuto o daňových povinnostech stěžovatelky. Stěžovatelka odkazuje mj. na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, v níž bylo vyloženo, že absence údaje o konkrétním ustanovení hmotněprávního předpisu ve výroku prvostupňového rozhodnutí správce daně nemůže sama o sobě vyvolat nicotnost takového rozhodnutí, nicméně že neuvedení konkrétního ustanovení právního předpisu ve výroku rozhodnutí správce daně zakládá nejasnost v jeho postupu. Krajský soud měl tedy, dle názoru stěžovatelky, vyhodnotit dané rozhodnutí jako sice existující a platné, avšak nezákonné pro jeho nepřezkoumatelnost. Obdobně totiž judikoval i Nejvyšší správní soud, že rozhodnutí nesplňující zákonné náležitosti nemusí být nicotná, ale jsou neplatná pro rozpor se zákonem.

V pořadí třetí stížnostní námitka spočívá v tom, že se krajský soud jednak nezabýval touto námitkou již jako žalobní: stěžovatelka nesouhlasí se závěrem správce daně, který vyhodnotil, že neměla-li společnost 21 CRAZY, spol. s r. o. v obchodním rejstříku zapsána jako předmět podnikání výrobu plastových výrobků, nemohla stěžovatelce žádné takové výrobky dodat, a proto správce daně příslušné daňové doklady neuznal. Stěžovatelka se domnívá, že zde se naopak jedná o přepjatý formalismus.

Svou poslední námitkou stěžovatelka obsáhle popisuje, jak nedostatečně žalovaný zhodnotil jednotlivé důkazy (zejména obsah výpovědí svědků a předložené listiny) a spisový materiál a dodává, že jeho rozhodnutí je založeno na mnoha chybných závěrech:

- protože svědci R. M., A. K., Petr Křepela a L. M. neznali a nebyli schopni identifikovat osobu, která jim otevírala dveře do skladu v areálu, kde byly uskladněny plastové obaly, dovedl z toho správce daně, že nelze prokázat, že firma 21 CRAZY, spol. s r. o. stěžovatelce 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 (viz výše);
- z důvodu, že nebyla konfrontována autenticita kopie nájemní smlouvy na část areálu firmy ZÁLESÍ, spol. s r. o. v B. 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 společnosti 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., Petr Křepela a L. M. vypověděli, že nakládku obalů neprováděli pro stěžovatelku, nýbrž pro Tomáše Křepelu jako osobní výpomoc. S tím se však finanční úřady nevypořádaly;
- nebyla brána v potaz vysvětlení T. Křepely., že nákupy obalů domlouval jeho společník Ivan Štolfa;
- závěr správce daně o neexistenci plastových obalů je v rozporu s obsahem spisů.

Správce daně i žalovaný kladli přepjaté formální požadavky na svědky a v podstatě požadovali, aby stěžovatelka provedla důkazy o skutečnostech, na kterých se nepodílela. Krajský soud k tomuto žalobnímu bodu vůbec nepřihlédl, když tato její tvrzení označil za obecná, aniž by stěžovatelku vyzval k jejich upřesnění či konkretizaci, což považuje stěžovatelka za vadu řízení před krajským soudem.

Stěžovatelka na závěr své kasační stížnosti zopakovala a shrnula, že krajský soud nesprávně posoudil problematiku prekluze i náležitostí rozhodnutí, nesprávně zhodnotil provedené důkazy a nevyzval stěžovatelku k upřesnění několika žalobních bodů, které považoval za nekonkrétní, a v důsledku toho se jimi ani nezabýval; a proto stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud ze všech výše uvedených důvodů napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k novému rozhodnutí.

III.

Žalovaný se ke kasační stížnosti podrobně vyjádřil a postupně reagoval na jednotlivé stížnostní námitky:

K první námitce ohledně prekluze práva doměřit stěžovatelce daň za zdaňovací období prosinec 1999 žalovaný uvádí, že podle odst. 2 ustanovení § 47 daňového řádu dochází k přerušení prekluzivní lhůty tehdy, byl-li před jejím uplynutím učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení. Stěžovatelka namítala, že sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly ani její samotné provádění není úkonem dostatečně určitým a srozumitelným a z toho důvodu nemohlo zahájení daňové kontroly prolomit tříletou lhůtu podle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný má naopak za to, že zahájením daňové kontroly se zjišťuje nebo prověřuje daňový základ či jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, a proto má za následek přerušení běhu této prekluzivní lhůty. Stěžovatelka si navíc nyní odporuje, když nepovažuje sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly za úkon dostatečně určitý a srozumitelný, nicméně sepsání protokolu o ústním jednání, kterým byly prošetřovány dodavatelské faktury společnosti Polfin Ploština, s. r. o. či obchodní vztahy společnosti 21 CRAZY, spol. s r. o., za dostatečně určité a srozumitelné považuje a odvíjí naopak od nich přerušení běhu prekluzivní lhůty. Žalovaný se domnívá, že uvedená ústní jednání a místní šetření byla prováděna v rámci daňového řízení a nelze je zcela jednoznačně považovat za takové úkony, jež by směřovaly k vyměření či doměření právě daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1999. Takovým úkonem bylo až samotné zahájení daňové kontroly dne 25. 10. 2001: jednalo se o daň za prosinec 1999, povinnost podat daňové přiznání byla k 25. 1. 2000, prekluzivní lhůta tedy začala běžet dnem 1. 2. 2000 a měla skončit 1. 2. 2003. Nová prekluzivní lhůta začala běžet od 1. 1. 2002 a její konec nastal dne 1. 1. 2005.

Ke druhé námitce neplatnosti prvostupňového správního rozhodnutí opřené o absenci uvedení konkrétních právních předpisů žalovaný uvádí, že jednak krajský soud již dostatečně objasnil nedůvodnost takto uplatněné žalobní námitky, a dále pak obsáhlá judikatura tento problém jasně vyložila. Navíc také žalovaný se s touto námitkou obsírně vypořádal ve svém rozhodnutí.

K námitce, že krajský soud se prakticky nezabýval nesprávným hodnocením žalovaného ohledně údaje o předmětu podnikání zapsaného u společnosti 21 CRAZY, spol. s r. o. v obchodním rejstříku, žalovaný sděluje, že toto hodnocení jeho rozhodnutí vůbec neobsahuje.

Také poslední námitku, že krajský soud se nevypořádal se zjištěnými skutkovými okolnostmi a provedené důkazy nehodnotil logicky správně, odmítá žalovaný s tím, že tyto důvody stěžovatelka v řízení před soudem vůbec neuplatnila a že soud není povolán

za stěžovatelku vyhledávat jí nevyslovené možné vady napadeného rozhodnutí. Žalovaný má za to, že své závěry vyjádřil v odůvodnění napadeného rozhodnutí logicky, správným způsobem jednotlivá zjištění interpretoval a následně správně aplikoval příslušné právní předpisy. Žalovaný konstatuje, že dle jeho názoru se krajský soud vypořádal se všemi žalobními námitkami v souladu s obsahem spisového materiálu z něhož je zřejmé, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, když v průběhu daňového ani odvolacího řízení nepředložila žádný důkaz o realizaci deklarovaného zdanitelného plnění. Nárok na odpočet DPH totiž vzniká teprve v důsledku prokázání faktického uskutečnění předmětných zdanitelných plnění, přičemž důkazní břemeno spočívá v daňovém řízení zásadně na daňovém subjektu.

Žalovaný uzavírá, že stěžovatelčina tvrzení jsou zcela neopodstatněná, neboť rozhodnutí Krajského soudu v Brně je řádně zdůvodněno, právní názory soudu jsou v souladu s úpravou daňového procesu a hmotněprávní úpravou zákona o DPH, a proto navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

IV.

Z obsahu soudního a správního spisu především plyne, že ve dnech 25. 10. 2001 až 29. 10. 2003 byla u stěžovatelky 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 prosinci 1999 je z této zprávy zřejmé, že stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH na vstupu na základě blíže specifikovaných faktur vystavených společností 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 společnost Polfin Ploština, spol. s r. o. vystavila na stěžovatelku 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. a S. F.), že zatímco k uskutečnění dodávek stěžovatelce došlo, realizace obchodních případů vůči 21 CRAZY, spol. s r. o. naopak neproběhla. Po dodání zboží stěžovatelce však na žádost T. Křepely, který byl oprávněn jednat za obě společnosti, došlo k vystavení stejných faktur na odběratele 21 CRAZY, spol. s r. o. Proto správce daně stěžovatelce snížil DPH na vstupu za zdaňovací období prosinec 1999 o částku 180 206 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 stěžovatelce vyměřil na dani z přidané hodnoty za prosinec roku 1999 částku 180 206 Kč.

Odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru ze dne 23. 2. 2004 zamítlo Finanční ředitelství v Brně shora citovaným rozhodnutím ze dne 21. 10. 2004, č. j. 3689/04/FŘ/130.

Dne 3. 12. 2004 podala stěžovatelka žádost o přezkoumání mj. dodatečného platebního výměru DPH za prosinec 1999. Dne 4. 5. 2005 rozhodlo Ministerstvo financí ČR o nepovolení přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně o zamítnutí odvolání proti výše uvedenému dodatečnému platebnímu výměru, neboť nárok na odpočet DPH ve zdaňovacím období prosinec 1999 na základě dokladu vystaveného společností 21 CRAZY spol. s r. o. (č. 8/11/99) ze dne 15. 11. 1999 za nákup kanystrů, lahví a uzávěrů byl nárokován v rozporu s podmínkami stanovenými v ustanovení § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

Dne 22. 12. 2004 podala stěžovatelka žalobu proti rozhodnutí správce daně (dodatečnému platebnímu výměru) i žalovaného (o zamítnutí jejího odvolání proti předmětnému dodeččnému platebnímu výměru).

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

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.

Stěžovatelka podává kasační stížnost z důvodů zakotvených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a opírá ji v podstatě o tři zásadní kasační námitky: tvrdí, že krajský soud jednak nesprávně posoudil problematiku promlčení práva správce daně doměřit jí DPH za prosinec roku 1999; dále pak nesprávně vyhodnotil otázku náležitostí rozhodnutí; a v neposlední řadě nesprávně zhodnotil provedené důkazy a navíc některé žalobní body vůbec neposoudil, natož aby stěžovatelku vyzval k jejich upřesnění.

V.a)

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval v pořadí poslední námitkou, resp. 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, případně 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., a to 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 stěžovatelka považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný proto, že když krajský soud považoval některé žalobní body za nekonkrétní, měl ji 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 dopustila stěžovatelka, protože z konfrontace obsahu její 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, určitosti zahájení daňové kontroly a vyjádřil se také k absenci konkrétního hmotněprávního ustanovení v citovaném dodeččném platebním výměru. K další argumentaci stěžovatelky, která v řízení před krajským soudem zpochybňovala způsob hodnocení důkazů správcem daně, tento soud zcela korektně upozornil na to, že stěžovatelka blíže neozřejmila, který předložený důkaz nebyl proveden, případně se 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 učinila stěžovatelka 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)

Ve své v pořadí první a druhé stížnostní námitce stěžovatelka tvrdí nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu, kterou 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 či přiznat nárok na daňový odpočet 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 prosinec roku 1999, kdy byla stěžovatelka povinna do 25 dnů po jeho skončení podat daňové přiznání (učinila tak dne 25. 1. 2000). Od tohoto data, tzn. od 25. 1. 2000 (resp. 1. 2. 2000), začala běžet zmíněná tříletá prekluzivní lhůta. Stěžovatelka 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 stěžovatelka v žalobě vůbec neuplatnila: její argumentace se totiž upínala k tomu, že zahájení daňové kontroly nesplňovalo požadavky srozumitelnosti a určitosti právního úkonu, takže stěžovatelka nebyla vyrozuměna o tom, že bude následovat vyměření nebo dodatečné stanovení daně. Jinak řečeno, v žalobním řízení stěžovatelka vůbec netvrdila prekluzi vyměření daně z důvodu konání ústního jednání dne 26. 9. 2000, nýbrž pouze a jedine z důvodu neurčitosti zahájení daňové kontroly. Teprve při ústním jednání konaném dne 10. 4. 2007 před krajským soudem zástupce stěžovatelky uvedl, že dne 26. 9. 2000 provedl správce daně u stěžovatelky místní šetření. Tuto námitku tedy stěžovatelka uplatnila opožděně, v rozporu s principem koncentrace řízení, a jejím 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 přihlídnout ani Nejvyšší správní soud.

Jen jako obiter dictum je proto vhodné uvést, že při odhlédnutí od této námitky 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 stěžovatelky 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 správce 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). Také v dalším svém rozhodnutí ze dne 8. 2. 2005, sp. zn. 2 Afs 16/2004, zdejší soud dostatečně vyložil: „Nejvyšší správní soud má za to, že úkonem, který má za následek přerušení běhu prekluzivní lhůty, je jakýkoliv úkon správce daně, jež směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému vyměření, který je učiněn vůči daňovému subjektu, jemuž má být daň stanovena nebo dodatečně vyměřena, a který má písemnou formu a byl dotyčným daňovému subjektu doručen nebo byl alespoň zaznamenán do protokolu. Nejvyšší správní soud má za nepochybné, že tyto požadavky jsou plně splněny v případě daňové kontroly, neboť tou je rozuměn právě procesní postup správce daně, jímž se zjišťuje nebo prověřuje daňový základ či jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Z hlediska časového je třeba daňovou kontrolou rozumět celé období od okamžiku sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly do okamžiku projednání výsledků a podepsání zprávy o daňové kontrole. Již od okamžiku sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly totiž daňovému subjektu ve vztahu ke správci daně provádějícímu daňovou kontrolu náleží práva a povinnosti uvedené v § 16 odst. 2 a 4 cit. zákona. Zahájení daňové kontroly při ústním jednání lze tak považovat za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., který má za následek přerušení prekluzivní lhůty podle odstavce 1 tohoto paragrafu, a to i v případech, kdy v průběhu takového ústního jednání, resp. ve stejný den, fyzické prověřování daňového základu nebylo zahájeno.“

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 stěžovatelka také v tom, že soud neshledal nicotným shora citovaný dodatečný platební výměr Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 21. 1. 2004. V tomto výměru je uvedeno, že stěžovatelce 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“. Stěžovatelka 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.“

Nejvyšší správní soud v první řadě připomíná svou ustálenou judikaturu (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,

kteří 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 nevyplyvá. Z absence konkrétního ustanovení hmotného práva ve výroku platebního výměru nicméně nelze dovozovat jeho nicotnost ani neplatnost, neboť tato formální náležitost výslovně ze zákona nevyplyvá. Proto zdejší soud dospívá k závěru, že citovaný platební výměr správce daně v konfrontaci s ustanovením § 32 odst. 2 písm. d) a odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. ob stojí.

Nejvyšší správní soud nesdílí ani názor stěžovatelky, jež 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, již se např. doměřuje daň, byla z rozhodnutí seznatelná, tj. aby nebylo pochyb o tom, kdo je dlužníkem. Je-li označení této osoby nepřesné, avšak interpretaci 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, nýbrž dokonce připustil i neuvedení právního předpisu. Poukaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Aps 2/2005 je pak zcela nepřipadný, jelikož tento se nyní nastoleného problému vůbec netýká.

Pokud konečně stěžovatelka 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. Dovožovat 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 rozbořem recentní judikatury Ústavního soudu k tomuto problému pak lze z důvodu stručnosti doporučit článek T. Langáška „Ověřování neplatnosti daňového rozhodnutí ve světle judikatury Ústavního soudu“ (Právní rozhledy č. 10/2005, str. 349 a násl.).

Závěrem lze tedy shrnout, že z hlavičky posuzovaného platebního výměru vyplývá, že byl vydán na základě kontroly a zprávy o kontrole č. j. 242345/03/303933/4105, takže je zřejmé, že se nejednalo o rozhodnutí, které by bylo pro stěžovatelku překvapivé či nesrozumitelné, když na něj navíc velmi podrobně reagovala ve svém dovolání. Stěžovatelce muselo být jasné, které právní předpisy a která jejich konkrétní ustanovení správce daně aplikoval a k jakým skutkovým a právním závěrům dospěl.

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 stěžovatelka 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 případně 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 stěžovatelka neunesla své 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 stěžovatelka nakoupila od 21 CRAZY, spol. s r. o.

Po podrobném seznámení se spisovým materiálem má zdejší 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 společnost 21 CRAZY, spol. s r. o. Krajský soud správně uvedl, že podle tehdy platného ustanovení § 19 odst. 1, 2 zákona o DPH měl plátc 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. Křepely 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, případně s obaly někde za Luhačovicemi, nicméně neví, o jaký areál se jednalo, kdo byl dodavatel a ani kdo jim zboží vydal. Stěžovatelka 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. stěžovatelce 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 stěžovatelce právě firma 21 CRAZY, spol. s r. o., nezbyvá než konstatovat, že tento závěr je zcela logický a přesvědčivý. Na této skutečnosti nemůže nic změnit ani tvrzení stěžovatelky, že jmenovaní svědci neprováděli nakládku zboží pro stěžovatelku, nýbrž jako osobní výpomoc pro T. Křepelu. Není totiž rozhodné, z jakých motivů tak údajně činili, nýbrž zda skutečně došlo k tomuto plnění ve prospěch stěžovatelky, což však prokázáno nebylo.

K námitce, že z absence výroby nebo obchodování s plastovými obaly v předmětu podnikání bylo dovozeno, že společnost 21 CRAZY, spol. s r. o. je nemohla vyrobit ani je dodat, zdejší soud shodně s žalovaným 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 B. 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. Stěžovatelka později sice předložila - 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 stěžovatelka vytknula správci daně, že „nekonfrontoval autenticitu kopie nájemní smlouvy“, není tato výtku případná, protože za situace, kdy ani stěžovatelka nepředložila 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 stěžovatelka neuplatnila v žalobě ani při jednání krajského soudu, takže k ní nemohl vůbec přihlížet (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

Stěžovatelka se dále mýlí, pokud tvrdí, že nebyl vypořádán rozpor ve vyjádřeních společnosti 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. Fojtíkové (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 společnost POLFIN Ploština, spol. s r. o. dodala předmětné zboží pouze stěžovatelce, která také za něj v září 1999 uplatnila nárok na odpočet DPH. K dodání tohoto zboží společnosti 21 CRAZY, spol. s r. o. nicméně již nedošlo; stěžovatelka pouze vrátila původní daňové doklady jmenovanému dodavateli a současně požádala o změnu odběratele na 21 CRAZY, spol. s r. o., což bylo umožněno proto, že pan T. Křepela v té době současně působil jako manažer stěžovatelky s přístupem k veškeré dokumentaci a také jako jeden ze dvou společníků a jednatel společnosti 21 CRAZY, spol. s r. o. Spekulace stěžovatelky, zda se společnost POLFIN Ploština, spol. s r. o. dopustila či nikoliv protizákonného jednání tím, že vystavila předmětné faktury ve vztahu ke společnosti 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 stěžovatelkou a společností 21 CRAZY, spol. s r. o., což se stěžovatelce nepodařilo dokázat.

Stěžovatelce nelze přisvědčit ani v tom, že nebyla brána v potaz vysvětlení T. Křepely, že nákupy obalů domlouval jeho společník I. Štolfa. 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. Štolfy (druhý jednatel a společník 21 CRAZY, spol. s r. o.) stěžovatelka sice jako důkazní prostředek navrhla 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. Štolfy odkazuje výhradně T. Křepela, podle něhož právě on domlouval obchody se společností POLFIN Ploština, spol. s r. o., žádný z jiných svědků se s ním však nesetkal. Lze tak uzavřít, že předmětná vysvětlení stěžovatelky v potaz brána byla, nicméně z logických a racionálních 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 stěžovatelka. Účinně zpochybněno bylo totiž výhradně tvrzení stěžovatelky, že toto zboží obdržela v rozhodném zdaňovacím období od společnosti 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., a proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatelka, která neměla 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 ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. února 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu