



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 žalobce: **KCK Cykloport - Mode, spol. s r. o.**, se sídlem U Mlýna 12, Kobylnice, zastoupeného JUDr. Zlatavou Davidovou, advokátkou se sídlem Přívrat 12, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 11. 2008, č. j. 31 Ca 55/2007 - 60,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

1) Včas podanou kasační stížností brojí žalobce (dále též „stěžovatel“) proti rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně („žalovaný“) ze dne 25. 1. 2007, č. j. 1544/07-1200-701607. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 18. 4. 2006, č. j. 102036/06/303916/6490, kterým mu byla na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 vyměřena daň ve výši 312 170 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti

- 2) Stěžovatel v kasační stížnosti označil důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“), tzn. namítá nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu, vady správního řízení a dále nepřezkoumatelnost rozsudku.
- 3) Spornou otázkou se v dané věci jeví uplatnění nákladů na promítání reklamního loga stěžovatele v Praze podle faktur č. 12/2001 a č. 21/2001 ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- 4) Stěžovatel nejprve argumentuje nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, podle něhož ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“) je třeba vykládat restriktivně a nelze proto prodlužovat tříletou prekluzivní lhůtu na lhůtu čtyřletou. Stěžovatel z tohoto důvodu namítá nicotnost rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, neboť jimi došlo k vyměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty – tato uplynula dne 31. 12. 2004. Dne 15. 12. 2004 sice správce daně se stěžovatelem sepsal protokol o ústním jednání ve věci zahájení daňové kontroly, nicméně jednalo se o čistě formální záležitost. Další úkon v tomto roce již proveden nebyl a teprve 13. 1. 2005 vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností. Až tento úkon stěžovatel považuje za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh lhůty podle ustanovení § 47 daňového řádu.
- 5) Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatel v tom, že krajský soud potvrdil správnost postupu žalovaného, avšak bez náležitého vysvětlení. Pokud totiž tvrdí, že faktické uskutečnění sjednané služby nebylo prokázáno, toto tvrzení řádně neodůvodnil. Ohledně důkazu účetnictvím firmy BRASE, spol. s r. o. soud argumentuje, že nebylo prokázáno plnění třetích osob pro tuto firmu a tím ani plnění ve prospěch stěžovatele. Zcela však opomíjí, že tato firma o vystavených fakturách řádně účtovala. Soud se nevypořádal ani s námitkou, že se žalovaný nevypořádal s předloženými formálními důkazy. Za situace, kdy správce daně a žalovaný odmítli provedení řady důkazů, stěžovatel trvá na tom, že důkazní břemeno přešlo na správce daně. Pochybení spatřuje stěžovatel i v tom, že se krajský soud vůbec nezabýval prokazatelným zvýšením obratu v letech 2002 a 2003 oproti roku 2001, což má spojitost s vynaloženými náklady na předmětnou reklamu. Konečně stěžovatel namítá porušení ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s., jehož se soud dopustil nevyslechnutím svědků při jednání s odůvodněním, že tento výslech nebyl navrhován v daňovém řízení.
- 6) Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit, příp. deklarovat jeho nicotnost.

III. Vyjádření žalovaného

- 7) Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžovatel v předchozím řízení nezpochybnil zákonnost doměření daňové povinnosti z hlediska lhůty zakotvené v ustanovení § 47 daňového řádu. Žádná námitka nebyla uplatněna ani k zahájení daňové kontroly. Proto se k těmto otázkám krajský soud nemohl vyjádřit. Žalovaný dále poukazuje na břemeno tvrzení, které nese daňový subjekt, a také na břemeno důkazní. V daném případě bylo zásadním posouzení správnosti uplatnění daňově účinného nákladu, což se stěžovateli nepodařilo. Firma BRASE, spol. s r. o. totiž nevyrobila promítací matici a ani neprováděla promítání. Na základě smlouvy o dílo a předložených faktur nebylo možné konstatovat, že k uskutečnění plnění došlo. Samotné účetnictví tento nárok založit nemůže. K nevyslechnutým svědkům žalovaný uvádí, že byli vyhledáni až po skončení odvolacího řízení a neunesení důkazního břemene nelze napravovat teprve v rámci žalobního řízení.
- 8) Proto žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV. Argumentace soudu

9) Nejvyšší správní soud 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.

10) Z rekapitulace kasační stížnosti plyne, že stěžovatel uplatnil tři zákonné důvody: nezákonnost, vady správního řízení a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu. Navíc tvrdí, že správní rozhodnutí i rozsudek krajského soudu jsou nicotnými rozhodnutími.

IV.a) Tvrzená nicotnost správních rozhodnutí a rozsudku krajského soudu

11) První námitkou, se kterou se Nejvyšší správní soud zabývá, je tvrzená nicotnost rozsudku krajského soudu. Tato námitka je totiž nejsilnější a pokud by zdejší soud shledal, že je důvodná, musel by nicotnost deklarovat, bez zkoumání důvodnosti námitek ostatních.

12) Tuto nicotnost však spatřuje stěžovatel pouze v tom, že mu byla vyměřena daň až po uplynutí prekluzivní lhůty, k čemuž měl krajský soud přihlídnout z úřední povinnosti. Ve skutečnosti tedy stěžovatel argumentuje jen ve vztahu k nicotnosti správních rozhodnutí, byť v petitu kasační stížnosti požaduje i vyslovení nicotnosti rozsudku krajského soudu.

13) K tomu je třeba uvést, že správní řád z roku 2004 (§ 77 odst. 1) definuje jako nicotné takové „rozhodnutí, k jehož vydání nebyl správní orgán vůbec věcně příslušný; to neplatí, pokud je vydal správní orgán nadřízený věcně příslušnému správnímu orgánu.“ Podle odst. 2 stejného ustanovení je dále nicotné „rozhodnutí, které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž je nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu.“ Ze stávající zákonné úpravy tak výslovně plyne, že za nicotné se považuje takové rozhodnutí, které (1.) bylo vydáno zcela mimo věcnou působnost rozhodujícího orgánu anebo (2.) trpí natolik zásadními vadami, že je prostě nelze provést anebo je nelze vůbec považovat za rozhodnutí.

14) Význam citovaného vymezení nicotnosti ve správním řádu je dán i tím, že v podstatě shrnuje dřívější převládající judikaturu i doktrínu k této právní otázce. Jakkoliv tedy platí, že správní řád není přímo použitelný v daňovém řízení (viz § 99 daňového řádu), nelze z toho dovodit, že pojem nicotnosti by mohl (bez výslovné odchýlné zákonné úpravy) v daňovém řízení být vnímán zásadně odlišně než je tomu v jiných správních řízeních.

15) Lze proto jen připomenout (např. rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2003, sp. zn. 5 A 116/2001, in: č. 20/2003 Sb. NSS), že „požadavek na jasné vymezení příslušnosti státních orgánů (tedy i správních úřadů) vyplývá již ze základního principu právního státu, podle něhož státní moc lze uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon (čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Je tedy zřejmé, že každý státní orgán musí mít jednoznačně a transparentně vymezené kompetence, a to jak s ohledem na funkčnost organizačního uspořádání státní moci, tak především z důvodu ochrany základních práv a svobod. Z tohoto hlediska je – ve shodě s konstantní judikaturou Evropského soudu pro lidská práva – zapotřebí pro stručnost alespoň odkázat na základní atributy, které musí každá právní úprava splňovat, a kterými jsou především dostupnost, jasnost (zřejmost) a předvídatelnost následků. Je proto namístě uvést, že právě s ohledem na princip předvídatelnosti zákona a na princip minimalizace zásahů státu do soukromé sféry fyzických a právnických osob je nutno usilovat o takovou interpretaci právních předpisů, která aspiruje na jasné vymezení věcné působnosti jednotlivých státních orgánů, a to tak, aby se tyto kompetence navzájem nepřekrývaly, tedy aby jejich působnost nebyla alternativní či konkurující. Takováto interpretace je přitom nanejvýš žádoucí zejména v těch případech, kdy jsou v důsledku činnosti příslušných státních orgánů vydávána vrchnostenská rozhodnutí, která svojí povahou představují sankce, adresované účastníkům správních vztahů, resp. kdy již i samotné správní řízení je důvodně pocítováno jako zásah do činnosti příslušného subjektu.“

16) K druhému případu nicotnosti (tzn. k tvrzeným vadám řízení zakládajícím nicotnost správních aktů) se vyprofilovala poměrně detailní judikatura Nejvyššího správního soudu, vykládající především ustanovení § 32 daňového řádu, nicméně mající zcela zjevně i zobecňující potenciál. Podle ní (rozsudek ze dne 18. 11. 2003, sp. zn. 2 Afs 12/2003, in: č. 793/2006 Sb. NSS; obdobně obsahově navazující rozsudek rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, sp. zn. 6 A 76/2001, www.nssoud.cz) totiž platí, že *„chybějící zákonné náležitosti správního aktu mohou vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento správní akt respektovali.“*

17) Lze tak uzavřít, že tato stížnostní námitka je nedůvodná, jelikož stěžovatel ani netvrdí, že by předmětná správní rozhodnutí (a tím méně rozsudek krajského soudu) byla vydána mimo věcnou působnost těchto orgánů, příp. že by tato rozhodnutí nebyla proveditelná, příp. by se jednalo o rozhodnutí absolutně nesrozumitelná. Rozhodnutí, kterými by byla vyměřena daňová povinnost (byť i) po uplynutí prekluzivní lhůty, proto za nicotná ve shora popsaném smyslu považovat nelze; namísto je hodnocení toliko z hlediska jejich zákonnosti.

18) Ostatně, ani judikatura Ústavního soudu, kterou došlo k odklonu od dříve převažujícího posuzování běhu předmětné prekluzivní lhůty, nedospěla k závěru, že by se v případě překročení této lhůty mohlo jednat o vydávání nicotných rozhodnutí, nýbrž dovedla jejich protizákonnost dosahující až ústavní dimenze (viz např. nálezy sp. zn. III. ÚS 1420/07, I. ÚS 1611/07, II. ÚS 1416/07, in: www.nalus.usoud.cz).

IV.b) Prekluze daňové povinnosti

19) Nejvyšší správní soud se dále zabýval důvodností námítky stěžovatele, že v projednávané věci došlo k prekluzi předmětné daňové povinnosti a že k tomu měl krajský soud přihlídnout z úřední povinnosti.

20) V této otázce vycházel zdejší soud ze skutečnosti, že se v daném případě jednalo o daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, takže – ve shodě s judikatorním odklonem, provedeným nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (in: www.nalus.usoud.cz) - tato lhůta měla uplynout dne 31. 12. 2004. Rovněž podle judikatury Ústavního soudu (např. nálezy sp. zn. I. ÚS 1169/07, II. ÚS 1416/07, III. ÚS 1420/07, in: www.nalus.usoud.cz) platí, že k prekluzi daňové povinnosti je nutno přihlížet ex officio. Nejvyšší správní soud se proto zabýval touto vznesenou námitkou daňové prekluze (i přes výslovnou dikci ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s.) přesto, že ji stěžovatel v žalobním řízení vůbec neuplatnil.

21) V nyní projednávané věci stěžovatel tvrdí, že sice dne 15. 12. 2004 byl čistě z formálních důvodů sepsán ústní protokol o zahájení daňové kontroly, nicméně nejednalo se o úkon, který by mohl přerušit běh lhůty zakotvené v ustanovení § 47 daňového řádu, a za první úkon směřující k vyměření daně je třeba považovat teprve výzvu k prokázání skutečností, kterou vydal správce daně dne 13. 1. 2005.

22) K tomu je třeba uvést, že podle ustálené judikatury zdejšího soudu skutečně nestačí, pokud je daňová kontrola zahájena toliko formálně. Podle rozsudku ze dne 20. 6. 2005, sp. zn. 5 Afs 36/2003 - 87 (in: č. 698/2005 Sb.) totiž *„za okamžik zahájení daňové kontroly není možno považovat sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt pouze seznámen se skutečností, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola prováděna, aniž by byly ze strany správce konány jakékoli úkony s kontrolou související.“* Obdobně soud konstatoval (rozsudek ze dne 17. 2. 2006, sp. zn. 8 Afs 7/2005, in: č. 1480/2008 Sb. NSS), že *„formální sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 cit. zákona, provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně.“*

23) V nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud pokládá za důležité dále uvést, že pojem „judikatorní obrat“ a jeho význam z hlediska uplatnění námitek i po zákonem stanovené lhůtě je převážně vnímán (viz např. rozsudky NSS sp. zn. 2 As 88/2006 a 8 Afs 48/2006, in: www.nssoud.cz) tak, že se musí jednat o případ zásadního a překvapivého judikatorního obratu, s nímž by průměrně kvalifikovaný právník nemohl počítat ani při vynaložení patřičné odborné péče. Takto však podle přesvědčení zdejšího soudu nemůže být hodnocen případ stěžovatele. Jakkoliv totiž není sporu o tom, že v rozhodné době se praxe finančních orgánů, judikatura správních soudů a - přinejmenším implicitně - i judikatura Ústavního soudu přiklání k výkladu ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu tak, že tříletá lhůta začíná u daně z příjmů běžet nikoliv již od konce roku, kdy vznikla daňová povinnost (tzv. řešení „3 plus 0“), nýbrž teprve od konce roku, v němž vznikla povinnost daňové přiznání podat („3 plus 1“), nebyl tento právní názor nesporný a bylo věcí každého účastníka řízení zvážit, zda ve smyslu zásady, podle níž právo náleží bdělým, se neměl pokusit o změnu převažujícího výkladu citovaného zákonného ustanovení. V tomto směru lze např. poukázat na – v odborné komunitě – obecně přijímaný komentář daňového řádu (J. Kobík: Správa daní a poplatků s komentářem, 5. vyd., ANAG, 2007), v němž je upozorněno na vedle sebe stojící dva právní názory ohledně běhu předmětné prekluzivní lhůty (str. 480 a násl.) a je předestřena argumentace právě ve prospěch výkladu tzv. řešení „3 plus 0“. Nejvyšší správní soud má proto za to, že se v daném případě nejednalo o situaci, kterou by bylo lze označit za překvapivý judikatorní obrat, s nímž by ve smyslu citovaného právního názoru nebylo možno počítat, a stěžovatel tedy měl námitku překročení tříleté lhůty pro vyměření daně ve smyslu řešení „3 plus 0“ uplatnit již v žalobním řízení. Pokud tak neučinil, nemůže k ní Nejvyšší správní soud vůbec přihlížet, protože ji stěžovatel uplatnil teprve poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

24) Jen jako obiter dictum je proto možno doplnit, že stěžovatel formálnost zahájení daňové kontroly v žalobním řízení vůbec nenamítal (viz obsah žaloby ze dne 21. 3. 2007), a to přesto, že citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu k této právní otázce v této době byla již dostatečně dlouho známa a nemohlo se tedy jednat o případ překvapivého judikatorního odklonu, kdy by od stěžovatele nebylo lze spravedlivě očekávat uplatnění takovéto námítky.

25) Za těchto okolností Nejvyšší správní soud nutně uzavírá, že nemohl přisvědčit námitce prekluze, když stěžovatel v žalobním řízení vůbec neuplatnil námitku překročení tříleté lhůty pro vyměření daně (ve smyslu řešení „3 plus 0“) a ostatně ani netvrdil, že k zahájení daňové kontroly došlo pouze formálně, a to v intencích citovaného právního názoru Nejvyššího správního soudu. Rovněž tuto stížnostní námitku proto shledal soud nedůvodnou.

IV.c) Tvrzená nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu

26) Dále se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku krajského soudu, jelikož platí, že pouze přezkoumatelné rozhodnutí může být zpravidla hodnoceno z hlediska jeho zákonnosti.

27) Tuto nepřezkoumatelnost spatřuje stěžovatel v chybějícím vysvětlení, proč nebylo prokázáno uskutečnění sjednané služby firmou BRASE, spol. s r. o. Tato firma totiž o vystavených fakturách řádně účtovala a finanční orgány pochybily, když odmítly provést některé navržené důkazy.

28) K tomu zdejší soud předně konstatuje, že v minulosti již rozhodoval kasační stížnost stejného stěžovatele (rozsudek sp. zn. 2 Afs 31/2008), která se sice týkala jiné daně (odpočet daně z přidané hodnoty za prosinec 2001), nicméně věcně se jednalo o podobný obchodní případ - promítání reklamního loga objednatele (stěžovatel) v rozsahu cca 2600 min. v prosinci roku 2001 v Praze. Cena byla sjednána na 123 Kč za jednu promítací minutu. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že „*samotná skutečnost, že k zaúčtování předmětného plnění na straně jejich*

dodavatele došlo, ještě bez dalšího neznamená, že se jedná o výdaj, z něhož vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.“ Stejný právní názor soud zastává samozřejmě i ve vztahu k dani z příjmů právnických osob.

29) Daňový subjekt má totiž ve vztahu k deklarovaným skutečnostem (břemeno tvrzení) i břemeno důkazní, které – pokud neunese – vede nutně k závěru o neprokázání daňově uznatelných výdajů. V daném případě nicméně stěžovatel žalovanému vytkl, že se nevypořádal s předloženými formálními důkazy a že bylo odmítnuto provedení řady navržených důkazů.

30) K tomu z obsahu spisu plyne, že podle zprávy o výsledku daňové kontroly ze dne 16. 9. 2005 provedené u stěžovatele ve dnech 15. 12. 2004 – 16. 9. 2005 bylo konstatováno, že předmětné listiny nedokazují faktické uskutečnění obchodního případu, tj. promítání reklamního loga stěžovatele. Z výpovědi svědka L. (zástupce BRASE, spol. s r. o.) i jednatele žalobkyně pana K. vyplynulo, že promítání bylo mobilní, promítalo se tam, kde právě bylo možno zaparkovat promítací automobil, a to na fasády domů, takže promítání nemělo žádný předem určený rozpis. Tvrzený rozsah této reklamy správce daně označil za nevěrohodný. Kromě toho předmětná smlouva o dílo nebyla splněna, jelikož zhotovitel promítání reklamního loga neprovedl a nerealizoval ani svoji odpovědnost, jelikož promítání nikdy neviděl a ani neověřoval délku jeho faktického uskutečnění. Svědek L. neměl ani promítací matici, jakkoliv tato měla zůstat majetkem zhotovitele firmou BRASE, spol. s r. o. Sdělení svědka L., že tyto služby byly nakoupeny u jiných dodavatelů, správce daně neuznal jako důkaz, protože jmenovaný nedokázal dodavatele služeb identifikovat a u dodavatelů zjištěných z faktur v účetnictví BRASE, spol. s r. o. (M Color Brno, spol. s r. o., TRIO Brno, spol. s r. o.) nebyl zřejmý předmět dodávky; navíc oba tito dodavatelé byli nekontaktní. Ani z předmětu jejich činnosti přitom nelze dovodit, že by byli zhotoviteli reklamních služeb.

31) Nejvyšší správní soud konstatuje, že v podané žalobě stěžovatel podrobně reprodukoval průběh daňové řízení a provedené důkazy. Jeho tvrzení obsažené v kasační stížnosti, že navržené důkazy byly odmítnuty, však neodpovídá realitě. Ve skutečnosti totiž stěžovatel v žalobě ani netvrdil, že by některé důkazní prostředky byly finančními orgány odmítnuty ve smyslu jejich neprovedení („*vyřazení z důkazního řízení*“, viz citovaná žaloba), nýbrž že byly vyhodnoceny jednotlivě a nebylo jim přisvědčeno. To je však již zcela jiná rovina problému: stěžovatel sice chybně hovoří o odmítnutí důkazů, ve skutečnosti však nemůže finančním orgánům vytýkat neprovedení navržených důkazních prostředků, nýbrž (případně) pouze jejich nezohlednění ve vydaných rozhodnutích.

32) Tak tomu však v daném případě zjevně nebylo. Z obsahu rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 1. 2007 je totiž dostatečně patrné, že se v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů se všemi provedenými důkazy samostatně i v jejich vzájemné souvislosti vypořádal a zcela konkrétně vyložil, proč některé z nich neshledal věrohodnými. Uvedl například, že vyfakturovaný návrh reklamního loga provedený M. K. neprokazuje, že právě tento návrh byl použit při promítání světelné reklamy, obdobně Smlouva o vytvoření presentačních stránek na internetu neprokazuje, že byla vytvořena právě za tímto účelem. Zde žalovaný stěžovateli především vytkl, že všechny případné faktické důkazní prostředky byly přenechány zhotoviteli, což je třeba vidět na straně jedné sice jako výraz smluvní volnosti soukromých subjektů, nicméně na straně druhé z hlediska daňového práva to znemožňuje prokázání deklarovaných daňově uznatelných plnění. Z obsahu spisu je ostatně patrné, že správce daně prováděl i dokazování nad rámec důkazních návrhů stěžovatele (např. zjištění dosažená od Úřadu městské části Praha 11).

33) Jestliže za těchto okolností dospěl krajský soud k závěru, že při hodnocení důkazů správce daně a žalovaný nepochybili, neboť svoje závěry náležitě odůvodnili, musí Nejvyšší správní soud tomuto závěru plně přisvědčit.

34) K námitce, že se krajský soud vůbec nevěnoval poukazu na zvýšení jeho firemního obratu v letech 2002 a 2003 oproti roku 2001, zdejší soud uvádí, že s touto námitkou uplatněnou

v žalobě se krajský soud vůbec nevyřadil. V tomto směru je proto napadený rozsudek skutečně nepřezkoumatelný. Tato okolnost by však mohla mít význam jen tehdy, jestliže by dosáhla určitého stupně intenzity. Z důvodu hospodárnosti řízení totiž nemá smysl rušit rozhodnutí krajského soudu jen tehdy, když opomene zareagovat na žalobní námitku, která však svojí povahou zcela jednoznačně nemůže mít jakýkoliv dopad na toto rozhodnutí. Právě tak je tomu i v případě této námitky, jelikož za situace, kdy se finanční orgány i krajský soud plně shodli v tom, že stěžovatel neprokázal existenci deklarovaného zdanitelného plnění, zjevně nelze tento závěr zvrátit poukazem na zvýšený prodej výrobků stěžovatele v dalších zdaňovacích obdobích, který je možno vysvětlit desítkami různých způsobů (celková situace na trhu, získání nového odbytu, vývoz produkce, jiné reklamní aktivity, snížení produkce hospodářských konkurentů, otevření nových prodejen atp.) a nelze vysledovat vztah příčinné souvislosti, který by zpětně potvrzoval realizaci deklarovaného reklamního plnění.

35) Ani důvodnost této dílčí námitky proto nemůže vést k důvodnosti kasační stížnosti jako celku.

IV.d) Neprovedení výsledku navržených svědků

36) Stěžovatel konečně namítá porušení ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s., které spatřuje v tom, že krajský soud nevyslechl navržené svědky. Z obsahu žaloby plyne, že konkrétně se jednalo o svědky Š. N. a J. J., kteří měli potvrdit, že předmětné reklamní promítání skutečně proběhlo. Výslech těchto svědků stěžovatel odůvodnil tím, že „v zónfalé situaci po neúspěchu v odvolacím řízení“ vyhledal inzertně tyto očitě svědky, kteří měli uskutečnění promítání potvrdit. Tento výslech však krajský soud odmítl provést, když zcela vyloučil vyslechnout svědky, které stěžovatel nenavrhl již v řízení před finančními orgány, a poukázal přitom na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., podle něhož je soud povinen při přezkumu rozhodnutí žalovaného vycházet ze skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného.

37) K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že podle jeho stabilní judikatury (viz např. rozsudek sp. zn. 2 Afs 70/2008, 7 Afs 79/2007, in: www.nssoud.cz), stávající systém soudního přezkumu správních rozhodnutí je založen na zásadě plné **jurisdikce**. To znamená, že krajský soud je povinen vypořádat se i s nově navrženými důkazními prostředky a posoudit jejich relevanci, nikoliv je paušálně odmítnout. Pokud tak neučiní, zatíží svoje řízení vadou. Na straně jedné totiž samozřejmě platí, že soud přezkoumává napadené správní rozhodnutí podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). K objasnění tohoto skutkového a právního stavu je však rozhodující soud oprávněn zopakovat nebo i doplnit důkazy provedené správním orgánem (§ 77 odst. 2). Jakýkoliv jiný výklad proto smysl tzv. plné **jurisdikce** ve správním soudnictví popírá (viz také rozsudek sp. zn. 5 Afs 14/2004, in: č. 618/2005 Sb. NSS). Pokud by totiž platilo, že respektování skutkového a právního stavu z doby rozhodování správního orgánu znamená i nemožnost provést další dokazování, odporoval by tento výklad výslovnému znění ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. a ve svých důsledcích by znamenal, že by se soudy musely omezit toliko na přezkum zákonnosti napadených správních rozhodnutí a nebyly by oprávněny přezkoumat jejich správnost ve smyslu faktickém, protože nezbytným předpokladem tohoto postupu je právě doplnění dokazování. Tím by se však správní soudnictví dostalo na časové ose zpět před rok 2003 (tj. před nabytí účinnosti s. ř. s.), a to do situace, kterou Ústavní soud (viz náleží č. 276/2001 Sb.) oprávněně prohlásil za protiústavní a také za odporující čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.

38) Ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. nehovoří o „zjištěném skutkovém a právním stavu“, nýbrž pouze o „stavu“, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Je proto samozřejmě nutno trvat na tom, že veškeré předložené důkazy se musí vztahovat k časovému okamžiku, v němž rozhodoval správní orgán, nicméně neplyne z toho, že tyto důkazy musí být poskytnuty

nezbytně již ve správním řízení. Jinak řečeno, z ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. lze dovodit toliko časový okamžik, k němuž se následně zjišťují všechny relevantní skutkové a právní okolnosti; nikoliv však časový okamžik, kdy nejpozději lze toto dokazování provádět.

39) Jak k tomu uvedl zdejší soud v jiném rozhodnutí (rozsudek ze dne 28. 3. 2007, sp. zn. 1 As 32/2006, in: č. 1275/2007 Sb. NSS), správní soud „při rozhodování vychází ze skutkového stavu věci vyplývajícího jak z obsahu správního spisu, tak i z jím provedených důkazů. Tato procesní úprava je faktickou transpozicí požadavku tzv. „plné jurisdikce“, coby atributu práva na spravedlivý proces, dovozovaného judikaturou Evropského soudu pro lidská práva z obsahu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Tento požadavek lze stručně vyjádřit tak, že soud při svém rozhodování nesmí být omezen ve skutkových otázkách jen tím, co zde našel správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani jejich obsahu a hodnocení ze známých hledisek závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Soud tedy zcela samostatně a nezávisle hodnotí správnost a úplnost skutkových zjištění učiněných správním orgánem a zjistí-li přitom skutkové či (procesně) právní deficity, může reagovat jednak tím, že uloží správnímu orgánu jejich odstranění, nabrzení či doplnění nebo tak učini sám. Tato činnost soudu je nezbytným předpokladem pro bezvadný právní přezkum napadeného rozhodnutí, neboť jen správně a úplně zjištěný skutkový stav v řízení bez procesních vad může být podkladem pro právní posouzení věci. Není však cílem soudního přezkumu ve správním soudnictví nabrzoovat činnost správního orgánu. Východiskem přístupu soudu pro rozhodnutí, zda a do jaké míry případně dokazování provádět, bude posouzení důvodnosti podané žaloby z hlediska uplatněných žalobních námitek. Soudní přezkum správních rozhodnutí nelze vnímat jako „odvolací řízení“ v plné apelaci, proto také důkazní aktivita soudu bude vždy činností doplňkovou, nikoliv dominantní. Proto v případě důkazů provedených soudem musí být zejména respektován požadavek výše již zmínovaného § 75 odst. 1 s. ř. s. a nově prováděné dokazování tedy vždy musí směřovat výlučně k osvědčení skutkového stavu v době rozhodování správního orgánu; ke skutkovým novotám se zásadně nepřiblíží. Pokud jde o důkazy provedené již v rámci správního řízení, zde je nutné respektovat převážně uplatňovaný kasační princip soudního řízení vedeného dle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. (od principu revizního, vneseného do tohoto řízení § 78 odst. 2 s. ř. s., lze odhlédnout), který lze vyjádřit tak, že „správní tribunál nemá býti judex facti, a stížnost k tomuto tribunálu jest opravný prostředek zkrácený o revisio in facto“ (viz Hácha, E., Slovník veřejného práva československého, sv. II., Polygrafia – Rudolf M. Rohrer – Brno, Brno 1929, s. 851). Soudní přezkum se v tomto řízení tedy omezuje pouze na revisio in jure a soudu (s výjimkou případů, kdy závěry správního orgánu nemají oporu v obsahu správního spisu, nebo se opírají o podklady zjištěné vadným procesním postupem, či výsledek, jehož se správní orgán dobral, není logicky možný) zásadně nepřisluší přehodnocovat skutková zjištění správního orgánu bez toho, že by dokazování sám doplnil. Soud tedy může vytknout správnímu orgánu vadný postup při provádění a hodnocení důkazů, nemůže však nabrzoovat kritizovaná nedostatečná skutková zjištění vlastními závěry, tedy skutkové závěry správního orgánu měnit, pokud sám nedokazoval. V případech, kdy soud přistoupí k vlastnímu dokazování, tedy opakuje důkazy provedené již předtím správním orgánem nebo provede důkazy jím dosud neprovedené, stanoví zákon v ustanovení § 77 odst. 2 věta druhá pravidlo pro hodnocení důkazů jednotlivě i v souhrnu tak, aby došlo ke vzájemnému skloubení a provázání a soud nadále vycházel ze skutkového a právního stavu takto zjištěného, ovšem ve vztahu ke správnímu orgánu s důsledky předvídanými v ustanovení § 78 odst. 5, 6 s. ř. s.“

40) Lze tak shrnout, že žalobce se v rámci řízení před krajským soudem může domáhat provedení dosud neprovedených důkazů, mají-li prokázat rozhodné skutečnosti ke dni rozhodování správního orgánu. Rozhodnutí, které z navržených důkazů provede a které nikoli, je samozřejmě výlučně na úvaze soudu (§ 52 odst. 1 s. ř. s.); to jej však nezabavuje povinnosti takový postup odůvodnit (viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 5 Afs 147/2004, č. 618/2005 Sb. NSS). Je tedy zřejmé, že krajský soud byl oprávněn i v nyní projednávané věci provedení navržených důkazů odmítnout, nemohl tak však učinit pouhým odkazem na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. Jde tedy z jeho strany mimo jakoukoliv pochybnost o procesní pochybení a zbývá tak posoudit, zda jde o pochybení natolik závažné, aby vyvolalo nezákonnost následně vydaného rozsudku [§103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

41) Je totiž třeba mít rovněž na zřeteli, že (viz např. rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 44/2008) je třeba respektovat specifickou povahu daňového řízení. Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností; je proto povinen navrhnout již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry finančních orgánů tedy i v předmětné věci nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhnout provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí.

42) Lze tak shrnout, že krajský soud je vždy povinen podané důkazní návrhy buď provést, anebo se s nimi musí alespoň argumentačně vypořádat a jejich provedení odmítnout. V případě odmítnutí jejich provedení v daňové věci však nestačí poukázat na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., nýbrž vždy je třeba vyložit, proč navržený důkaz nemá pro rozhodovanou věc žádnou relevanci, je zjevné, že se jedná o důkaz nevěrohodný nebo naopak důkaz potvrzující tvrzení, která již byla postavena najisto.

43) Neprovedení tohoto důkazu soudem ze shora uvedených důvodů však může být odůvodněno též tím, že jej mohl a měl navrhnout stěžovatel již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl daňový subjekt ze strany finančních orgánů dostatečně informován. Koncepce daňového řádu je totiž založena na součinnosti daňového subjektu, který musí být správcem daně vyzván, aby se vyjádřil k jeho pochybnostem (§ 16 odst. 8, § 43 odst. 1), zejména mu musí být umožněno navrhnout příslušné důkazy. Důkazní prostředky může daňový subjekt uvést i v odvolání [§ 48 odst. 3 písm. e) daňového řádu] a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto (odst. 7 cit. ustanovení).

44) Z prezentované logiky daňového řízení plyne závěr, že je třeba v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím ze strany daňového subjektu na straně druhé, který si jejich existence v konkrétním případě mohl být dobře vědom, nicméně rozhodne se je uplatnit až v žalobním řízení z důvodu jakési procesní taktiky. Na provedení důkazů nově navržených v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat tehdy, pokud (1.) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení (viz bod 42) a (2.) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.).

45) Nic z toho však v nyní projednávané věci splněno nebylo. Pokud totiž stěžovatel tvrdil, že oba „očité svědky“ navrhl až po ukončení odvolacího řízení proto, že se ocitl „v zoufalé situaci“, nelze z tohoto tvrzení v žádném případě dovodit, že by se oba finanční orgány dopustily nějakého procesního pochybení, v jehož důsledku by stěžovatel tyto důkazní návrhy nemohl učinit již dříve. Rovněž není možno říci, že by odvolací rozhodnutí mohlo být shledáno pro stěžovatele překvapivým. Jakkoliv tedy zdejší soud nepopírá, že k závěru o odmítnutí provedení výslechu obou svědků měl krajský soud dospět na základě jiné argumentace, než – značně zkratkovitě – učinil v daném případě, nelze přehlédnout, že předmětné důkazy měly pouze potvrdit argumentaci stěžovatele, kterou prezentoval v průběhu celého daňového řízení, a kdy takto v podstatě jen „doháněl“ důkazní břemeno, které měl od počátku daňového řízení ze strany správce daně zcela jasně vytyčeno. Krajský soud proto nebyl povinen tyto důkazy provést, neboť odvolací rozhodnutí žalovaného v tomto

případě nemohlo být shledáno pro stěžovatele překvapivým a daňové řízení ani nebylo postiženo vadami, jak ostatně zdejší soud konstatoval již dříve.

46) Ani tato stížnostní námitka proto nebyla shledána důvodnou, jelikož krajský soud sice neprovedení výslechu Š. N. a J. J. odůvodnil nedostatečně, nicméně tato zjištěná vada zjevně nemohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

V. Závěr

47) Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že kasační stížnost shledal nedůvodnou a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), jelikož nezjistil naplnění žádného z namítaných kasačních důvodů [§ 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s.].

48) Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu nevznikly náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 22. května 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu