



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně **V. H.-M.**, zastoupené JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Praha 1, U Bulhara 3, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2007, č. j. 9 Ca 313/2005 - 53,

**t a k t o :**

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2007, č. j. 9 Ca 313/2005 - 53, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Rozhodnutím ze dne 11. 10. 2005, č. j. FŘ – 11044/13/05 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný změnil podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a podle ustanovení § 111 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 10 (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 7. 2000, č. j. 188295/00/010917/6077, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období I., II. a III. čtvrtletí roku 1996 ve výši 12 107 987 Kč. Změna rozhodnutí spočívala v tom, že žalovaný do výroku prvostupňového rozhodnutí doplnil rozpis daně pro jednotlivá zdaňovací období. Rozhodnutí žalovaného

napadla žalobkyně u Městského soudu v Praze žalobou, který ji rozsudkem ze dne 29. 6. 2007, č. j. 9 Ca 313/2005 - 53, zamítl.

Skutkový stav, ze kterého městský soud vycházel, byl následující: Dne 10. 8. 1996 uzavřeli M. R., V. M. (žalobkyně), J. V., V. K. a M. H. smlouvu o sdružení s názvem „ZLATNICKÉ SDRUŽENÍ R“, jejímž cílem bylo provozování zlatnické výroby a koupě zboží za účelem dalšího prodeje a za tím účelem i vedení společného účetnictví, které bude zajišťovat žalobkyně.

Dle zprávy o kontrole daně z přidané hodnoty za roky 1995, 1996, 1997 a 1998, č. j. 253977/99/010933/1242, byla předmětem kontroly daň z přidané hodnoty na vstupu i na výstupu. Žalobkyně byla se zprávou o daňové kontrole seznámena dne 4. 5. 2000, což potvrdila svým podpisem, avšak uvedla, že s jejím obsahem nesouhlasí; návrhy na doplnění dokazování však neučinila. Kontrola daně z přidané hodnoty byla za roky 1995, 1997 a 1998 uzavřena bez zjištění; za rok 1996 bylo konstatováno, že v záznamní povinnosti za I. až III. čtvrtletí roku 1996 byly zahrnuty a zaúčtovány faktury s uplatněním daně z přidané hodnoty na vstupu týkající se nákupu zlata (169,151 kg), u kterých nebylo prokázáno zdanitelné plnění. Z přiznání k dani z přidané hodnoty za období I., II. a III. čtvrtletí roku 1996 vyplynulo, že byl uplatňován odpočet daně na základě dokladů, vystavených jménem daňových subjektů BAJKAL, s. r. o., M. R., D. M. – M. a Clinge, s. r. o. Přijetí zdanitelných plnění od těchto dodavatelů bylo doloženo fakturami a zaúčtováním úhrad v peněžním deníku sdružení.

Přijetí zdanitelného plnění od společnosti BAJKAL, s. r. o. bylo dokládáno fakturami č. 46, 5296, 53, 5496. Důvod k pochybnostem správce daně o přijetí zdanitelného plnění založilo sdělení dožádaného správce daně (Finančního úřadu v Kladně), že zdanitelná plnění na základě uvedených faktur nebyla přijata ve fakturovaném rozsahu a že daňový subjekt od října 1993 nepodával daňové přiznání k dani z přidané hodnoty a dne 23. 2. 1996 s ním bylo zahájeno konkursní řízení. Ze sdělení správce daně konkursní podstaty bylo zjištěno, že v době vystavení faktur byl již daňový subjekt v konkursu a správce daně žádnou obchodní činnost nevyvíjela. Přijetí zdanitelného plnění od společnosti Clinge, s. r. o. bylo dokládáno fakturami č. 31496, 31696, 31896, 35496, 35596. Zde pochybnosti správce daně založily výsledky šetření Finančního úřadu pro Prahu 5, podle nichž byl tento daňový subjekt zapsán v obchodním rejstříku, ale ve skutečnosti nesídlil na uvedené adrese a ani nepřiznával žádnou daň. Z prohlášení jednatele společnosti Clinge, s. r. o., založeného v trestním spise M. R., správce daně zjistil, že jednatel nezná jména R. a M.; dále bylo zjištěno, že tento daňový subjekt nikdy neprovozoval obchodní činnost obchodu se zlatem. Přijetí zdanitelného plnění od M. R. bylo deklarováno fakturami č. 1/96, 2/96, 3/96 a 4/96. Důvod k pochybnostem správce daně o přijetí zdanitelného plnění založilo vyjádření M. R. do protokolu při jednání dne 11. 11. 1997 u Finančního úřadu pro Prahu 1, při němž nebyl slyšen jako svědek, avšak byl veden k vyjádření, od koho zboží dodané žalobkyni dle vystavených faktur nakoupil a zda odvedl daň z přidané hodnoty. M. R. uvedl, že zboží, které prodal žalobkyni, nakoupil od společnosti „Meridien Mohelnice“ s tím, že další požadované doklady správce daně doloží, což však neučinil. M. R. tak nedoložil nákupy zlata, které měl přefakturovat žalobkyni ani to, zda odvedl daň z přidané hodnoty a v rámci jakého podnikání provozoval samostatně tuto obchodní činnost. Konečně přijetí zdanitelného plnění od D. M. – MERIDIEN bylo dokládáno fakturami č. 18/796, 12/796, 3/796. Důvod k pochybnostem správce daně o přijetí zdanitelného plnění založilo šetření dožádaného správce daně Finančního úřadu v Zábřehu, při němž (ve vlastním daňovém řízení, provedeném o více než šest měsíců dříve před zahájením daňové kontroly u žalobkyně) D. M. protokolárně uvedla, že faktury nevystavila, předmětné doklady jsou padělky a se zlatem nikdy neobchodovala. Byly hodnoceny i jednotlivé údaje na fakturách, které neodpovídaly požadavku ustanovení § 12 odst. 2 zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že u *dne odeslání* zboží bylo uvedeno dřívější datum, než u *dne povinnosti fakturovat*, byly předmětné doklady posouzeny jako doklady vystavené přede dnem

uskutečnění zdanitelného plnění a tudíž se nejednalo o daňové doklady ve smyslu ustanovení § 12 odst. 1 zákona o DPH.

Žalobkyně v daňovém řízení navrhla výslech M. R. k celému rozsahu fakturace a všech dodávek od všech dodavatelů a rovněž výslech svých odběratelů. Svědecké výpovědi odběratelů však provedeny nebyly s tím, že nemohly prokázat skutečnosti ve věci nákupu od dodavatelů, tj. přijetí zdanitelného plnění. Výpověď M. R. by taktéž nemohla prokazatelně a hodnověrně vyvrátit výsledky šetření Finančního úřadu pro Prahu 1, a to zejména pro jeho účastenství ve sdružení „Zlatnické sdružení R“. Žalobkyně tak, dle názoru správce daně, ani v jednom případě neprokázala přijetí zdanitelného plnění a ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu neunesla důkazní břemeno. Dodatečný platební výměr byl vydán dne 17. 7. 2000 pod č. j. 188295/00/010917/6077.

Žalobkyně pak neprokázala oprávněnost čerpaných odpočtů daně z přidané hodnoty za I., II. a III. čtvrtletí roku 1996 ani na výzvy v rámci odvolacího řízení. Jako důkaz bylo požadováno předložení dodacích listů, dokladů o přímce zboží, popř. dalších listinných dokladů a uvedení konkrétní osoby, která předmětné zboží žalobkyni předala, jakož i místo dodání a osobu, která zboží přebírala. Současně byla žalobkyně vyzvána k prokázání správnosti a reálnosti všech náležitostí, uvedených na předmětných dokladech ve smyslu ustanovení § 12 odst. 2 zákona o DPH. Žalobkyně žádný z požadovaných důkazních prostředků nepředložila a její odvolání tak bylo zamítnuto rozhodnutím ze dne 20. 2. 2002, č. j. FŘ – 10932/13/01. Uvedené rozhodnutí bylo následně zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 4. 2. 2005, č. j. 28 Ca 310/2002 - 47, v němž městský soud shledal, že jedinou vadou řízení byl neregulérní postup při výslechu svědkyně D. M., kterého se žalobkyně neměla možnost zúčastnit a klást svědkyni otázky. To měl žalovaný odstranit tím, že si měl legitimním způsobem opatřit důkazy a vypořádat se s návrhy žalobkyně na provedení výslechu svědků, a to v rozsahu fakturace od dodavatele D. M.. Přitom městský soud závazně pro žalovaného stanovil, že není nezbytné provádět výslech M. R.

Vzhledem k tomu, že celé znovu prováděné daňové řízení se mělo týkat pouze otázky prokázání přijetí zdanitelného plnění od dodavatele D. M. – MERIDIEN, městský soud se v nyní posuzované věci již zabýval pouze přezkoumáním, zda v doplněném řízení (v rozsudkem nastíněném rozsahu) bylo postupováno v souladu se zákonem a zda nově vydané rozhodnutí žalovaného má oporu v podkladech správního řízení a v právním hodnocení věci.

Městský soud shledal žalobní námitky v nyní projednávané věci zcela nedůvodnými. K tvrzení, že daňové řízení nelze doplnit opakováním výslechu D. M., uvedl, že jde zcela proti závazným závěrům, vysloveným v předchozím rozsudku, a rovněž nemá oporu v daňovém řádu. Žalovaný byl v odvolacím řízení podle ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu oprávněn doplnit řízení, přičemž výslech svědka je jedním ze zákonných důkazních prostředků podle ustanovení § 31 odst. 4 téhož zákona. Nešlo o prvotní výslech, nýbrž o umožnění žalobkyni vyjádřit se k obsahu výpovědi svědkyně, tedy doplnit řízení ve směru, který žalobkyně sama v původním řízení napadla jako nezákonný, právě pro zkrácení jejích procesních práv. V zájmu žalobkyně bylo, aby se na opakovaný výslech dostavila a svých práv využila. To se však nestalo a žalobkyně nyní zcela nepochopitelně zpochybňuje skutečnosti (používání razítek svědkyni), které mohly být při výslechu svědkyně a za součinnosti žalobkyně již objasněny. Účelovost argumentace žalobkyně pramení, dle názoru městského soudu, již z jejího tvrzení, že se opakovaného výslechu nezúčastnila, neboť byl nezákonným. Z důvodu nesoučinnosti žalobkyně žalovaný vycházel ze svědecké výpovědi D. M. ze dne 10. 5. 2005, kde potvrdila svou předchozí výpověď. Ani z odpovědi svědkyně k otázkám žalobkyně písemně zasláným správci daně, nevyplývaly skutečnosti prokazující přijetí zdanitelného plnění žalobkyní. Svědkyně uvedla, že nezná osoby,

kteří dle tvrzení žalobkyně vystupovaly pod obchodním jménem D. M. – MERIDIEN a nezná jména osob a firem v dotazu dále uvedených. K používaným razítkům objasnila způsob jejich přidělování dealerům. K otázce na chybějící razítko č. 7 (z dotazu nebylo patrné, z čeho žalobkyně usuzovala, že svědkyni toto chybí) svědkyně uvedla, že razítko otištěné na předmětných dokladech neodpovídá razítku užívanému její firmou.

Další námitka žalobkyně, dle které žalovaný ve výzvě ze dne 27. 4. 2005 nespécifikoval své výhrady k předloženým dokladům a výzva směřovala jen k prokázání chybějících náležitostí daňových dokladů, taktéž nebyla shledána důvodnou. Uvedenou výzvou dal žalovaný, nad rámec závazného názoru městského soudu, žalobkyni další možnost prokázat přijetí zdanitelného plnění od daňového subjektu Meridien. Ve výzvě sice konstatoval, že doklady postrádají náležitosti daňového dokladu, nicméně nepožadoval jejich doplnění, nýbrž prokázání existence jimi deklarovaných plnění. Žalobkyni i jejímu zástupci účel výzvy musel být znám. Pro věc pak byla rovněž zcela bezpředmětná korespondenční polemika žalobkyně se žalovaným ohledně vyjasňování reakce žalobkyně na uvedenou výzvu.

I námitku neplatnosti či nezákonnosti napadeného rozhodnutí pro změnu dodatečného platebního výměru označil městský soud za lichou s tím, že změnu výroku rozhodnutí umožňuje ustanovení § 50 odst. 6 daňového řádu. Navíc změna rozhodnutí měla dopad pouze v tom, že rozpis základu daně pro jednotlivá období byl včleněn přímo do výroku z důvodu přehlednosti.

Pokud jde o ostatní námitky žalobkyně týkající se uplatnění jejích práv v řízení, výsledku svědků a unesení důkazního břemene, městský soud odkázal na důvody převzaté z prvního rozsudku ve věci. Uvedl, že nedůvodná je námitka směřující do postupu správce daně při nahlížení žalobkyně do daňového spisu. Žalobkyně žádala o nahlédnutí do dožadání Finančního úřadu pro Prahu 10 na příslušné finanční úřady, do jejich odpovědí a do protokolů o výsleších svědků u dožádaných finančních úřadů. Tato část spisu je však neveřejná podle ustanovení § 23 odst. 2 daňového řádu a nahlédnutí do ní může správce daně povolit v odůvodněných případech podle citovaného ustanovení. V daném případě správce daně povolit nahlédnutí do neveřejné části spisu odmítl, čímž nepochybil. Současně není z daňového spisu zřejmé, že by se žalobkyně proti rozsahu, v jakém jí bylo umožněno nahlížet do spisu, odvolala. Z protokolu o nahlížení do spisu je též patrné, že zástupce žalobkyně požadoval nahlédnutí do té části spisu, která je neveřejná a ze zákona vyloučena z nahlížení; v jiném rozsahu (do volné části spisu, jak tvrdí žalobkyně v žalobě) nahlédnutí nepožadoval. Jako neopodstatněnou dále shledal městský soud námitku, že žalobkyně nebyla seznámena s hodnocením důkazů správcem daně a že jejich hodnocení nevyplývá ani z kontrolní zprávy a proto neměla možnost na hodnocení důkazů reagovat. Uvedl, že účelem projednání závěrů daňové kontroly je seznámit daňový subjekt s výsledky kontroly a skutečnostmi, které vedly správce daně k pochybnostem o správnosti přiznané daňové povinnosti. Tomu správce daně dostal. Cílem daňové kontroly není v jejích závěrech formulovat důvody rozhodnutí. Žalobkyně měla po celé daňové řízení, i v rámci řízení odvolacího, možnost svou aktivitou a důkazní součinností reagovat. Pokud tak činila důkazními návrhy, které legitimně nemohly prokázat přijetí zdanitelného plnění a jiné důkazy nenavrhl, je její tvrzení o unesení důkazního břemene neoprávněné. V rámci nového projednání svého odvolání přitom žalobkyně opětovně potřebnou součinnost neposkytla.

Dále městský soud uvedl, že žalobkyně zaměňuje průkaz pochybností správce daně podle ustanovení § 31 odst. 8 daňového s dokazováním; provedl proto krátký exkurs dokazování v daňovém řízení se zaměřením na výklad ustanovení § 31 odst. 2 a § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Poté konstatoval, že zejména nelze uznat námitku žalobkyně, že tím, že předložila předmětné faktury a jiné účetní doklady, byl prokázán nárok na odpočet daně.

Důkazní břemeno průkazu skutečného přijetí zdanitelného plnění zde zcela jednoznačně, ve smyslu ustanovení § 12 odst. 2 a § 19 odst. 2 zákona o DPH a § 31 odst. 9 daňového řádu, spočívalo na žalobkyni; formální způsob prokazování nároku musí být podložen i prokázáním reálného plnění. Správce daně též při svém rozhodování o nároku daňového subjektu na odpočet daně, který vychází z průkazu přijetí zdanitelného plnění, není nutně vázán podle ustanovení § 28 odst. 1 daňového řádu rozhodnutím místně příslušného správce daně dodavatele daňového subjektu (zachycujícím nesnížené příjmy dodavatelské společnosti plynoucí od prověřovaného daňového subjektu) jako rozhodnutím o předběžné otázce. Výkaz příjmů pro účely daně z příjmů u dodavatele ještě nepresumuje, že takto vykázáný příjem dokládá nárok odběratele na odpočet daně na vstupu, neprokáže-li on sám zákonem stanovené materiální požadavky, tj. reálnost plnění. Tvzení žalobkyně, že M. R. byly Finančním úřadem pro Prahu 1 z titulu jeho účasti na „Zlatnickém sdružení R“ při zdanění jeho příjmů uznány výdaje jako poměrná část úhrady, kterou mu žalobkyně za předmětné dodávky uhradila, svědčí o nesmyslnosti fakturace a o nevěrohodnosti postavení a obchodování M. R. v ověřovaném vztahu, když tak měl být nejen dodavatelem ale i příjemcem vlastní dodávky, neboť sdružení nemá právní subjektivitu.

Ze všech těchto důvodů shledal městský soud žalobu nedůvodnou.

Rozsudek městského soudu napadla žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností, v níž namítá důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatelka připouští, že v případě dodávek od D. M. – MERIDIEN, společnosti Clinge, s. r. o. a společnosti BAJKAL, s. r. o. se stala obětí podvodu, přičemž však jednala v dobré víře v pravost jí předkládaných dokladů. V případě dodávek od M. R. je však stěžovatelka rozhodnutím finančních orgánů i městského soudu jednoznačně poškozena, neboť všechna rozhodnutí jsou v tomto ohledu nezákonná a nesprávná. Závěry finančních orgánů i městského soudu jsou v rozporu s dnes již standardní judikaturou Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu i Evropského soudního dvora týkající se tzv. řetězových obchodů. V této souvislosti cituje stěžovatelka z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, ze kterého se podává, že nárok na odpočet daně, jakož i uznání daňového výdaje, nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Ve jmenovaném rozsudku je zmiňováno rozhodnutí Evropského soudního dvora ve spojených případech *C-354/03 (Optigen)*, *C-355/03 (Fulcrum Electronics)* a *C-484/03 (Bond House)*. Z citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu stěžovatelka dovozuje, že je nerozhodné, zda M. R. prokázal svému správci daně, že zboží, které prodal stěžovatelce, skutečně nakoupil od „Meridien Mohelnice“; rozhodné je pouze to, zda zboží fyzicky existovalo a zda lze prokázat, že zboží stěžovatelce opravdu dodal M. R. Fyzická existence zboží plyne z toho, že je stěžovatelka dále prodala dalšímu odběrateli, což ani správce daně nezpochybňoval, jelikož příjmy za tento prodej ponechal stěžovatelce ke zdanění jako uskutečněná zdanitelná plnění. Stěžovatelka také předloženými doklady prokázala, že předmětné zboží od M. R. obdržela a že mu za něj poskytla úhradu. Finanční orgány ani městský soud neuskutečnění dodávek zlata od M. R. nijak neprokázali a své závěry opřeli pouze o skutečnost, že M. R. neprokázal, od koho on předmětné zboží nakoupil; tato skutečnost je však irelevantní. Jediný možný důkazní prostředek, a to výslech pana R., finanční orgány odmítly provést; tím stěžovatelce znemožnily prokázání uskutečnění předmětných dodávek zboží. Takový postup je v rozporu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. c) daňového řádu. V této souvislosti cituje stěžovatelka z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 7 Afs 128/2006 - 67, z něhož se podává, že finanční orgány nejsou oprávněny provádět předběžnou selekci důkazů podle vlastních kritérií a nemohou

odmítnout provedení důkazu s tím, že od něj nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti, např. nevyslechnutí navržených svědků s poukazem na ekonomickou či personální propojenost s daňovým subjektem. Dále pak stěžovatelka cituje rozsudek zdejšího soudu publikovaný pod č. 780/2006 Sb. NSS, z něhož plyne, že vadou řízení je, odůvodnil-li správce daně závěr o vyloučení výdaje na zhotovení propagačního materiálu z daňově uznatelných výdajů tím, že daňový subjekt neprokázal existenci reklamních předmětů, a přitom neprovedl dokazování výslechem svědků, jež daňový subjekt navrhl; to platí tím spíše v případě, že výslech těchto svědků byl jediným důkazním prostředkem, jímž bylo možno existenci reklamních předmětů prokázat. Závěr městského soudu, že výslech M. R. nemohl legitimně prokázat přijetí zdanitelného plnění, je tedy v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu; soud svůj názor ani nepodložil smysluplným odůvodněním, proto je jeho tvrzení nepřezkoumatelné. Co se týče stěžovatelkou předložených a navrhovaných důkazních prostředků, nelze vyvozovat, že se stěžovatelka snažila zredukovat svoji důkazní povinnost jen na předložení formálních důkazních prostředků.

M. R. nebyl taktéž dodavatelem a zároveň příjemcem vlastní dodávky; toto tvrzení soudu svědčí o nepochopení podstaty fungování sdružení. V rámci sdružení, které nemá právní subjektivitu, prováděl každý z účastníků jednotlivé obchody svým jménem. Jestliže finanční orgány požadovaly sdělení stěžovatelky, z jakého titulu pan R. provozoval mimo sdružení samostatné podnikání (titulem byl zřejmě jeho živnostenský list), měly se obrátit na něj; vyslýchat ho ale odmítly. Pan R. mimo sdružení nakupoval zlato a jedním z jeho odběratelů byla stěžovatelka, která zlato odebírala v rámci sdružení. Pan R. tak byl dodavatelem zboží, příjemcem byla stěžovatelka. Na pana R. pak při vyúčtování připadla poměrná část příjmů i výdajů z obchodních případů, uskutečněných stěžovatelkou v rámci sdružení. Fakturace pana R. proto nebyla nesmyslná, byla v souladu se zákonem a nepříčí se logice věci. Ze spisu M. R., vedeného u jeho místně příslušného správce daně, je zřejmé, že předmětná plnění pro stěžovatelku, považoval správce daně za uskutečněná, neboť příjmy z nich ponechal u pana R. v uskutečněném zdanitelném plnění.

Stěžovatelka tak k této dílčí argumentaci uzavírá, že finanční orgány nedostály své povinnosti podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, neboť neprokázaly existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů. Městský soud v odůvodnění svého prvního rozsudku žalovaného zavázal v tom, že není třeba provádět navrhovaný výslech M. R., to však stěžovatelce nemůže bránit v tom, aby v nové žalobě v tomto smyslu opětovně napadla nesprávný postup žalovaného. V opačném případě by totiž byla zbavena možnosti nechat přezkoumat, dle jejího názoru nesprávné, závěry soudu v rámci kasačního řízení; tím by byl porušen čl. 36 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Proti prvnímu rozsudku městského soudu stěžovatelka kasační stížnost podat nemohla, neboť jí bylo vyhověno a procesní úprava neumožňuje podat kasační stížnost jen proti odůvodnění rozsudku.

Co se dále týče otázek navržených k položení svědkyni D. M., stěžovatelka jimi sledovala prokázání, že MERIDIEN měl pro své obchodní zástupce osm razítek, přičemž jim byla přidělena razítka č. 1-6 a č. 8; razítka č. 7 bylo při přidělování vynecháno. Právě razítkem č. 7 byly označeny faktury, které stěžovatelka od D. M.–MERIDIEN obdržela a které byly zpochybněny, což stěžovatelka považuje za podivné.

Pokud jde o výzvu žalovaného ze dne 27. 4. 2005, žalovaný se jí domáhal prokázání chybějících náležitostí daňových dokladů, avšak nechtěl stěžovatelce sdělit, které konkrétní náležitosti chybějí. Předložené doklady měly přitom veškeré náležitosti tak, jak je předepisuje zákon o DPH. Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěry městského soudu, týkajícími se nahlížení

do daňového spisu. Listiny, do kterých chtěla stěžovatelka nahlížet (dožádání Finančního úřadu pro Prahu 10, odpovědi dožádaných správců daně a protokoly o výsledku svědků) nemohou být listinami, do nichž nemusí být daňovému subjektu ve smyslu ustanovení § 23 odst. 1, 2 daňového řádu umožněno nahlédnout; jde totiž jednoznačně o důkazní prostředky, se kterými má právo být seznámen. To vyplývá jednak z logiky důkazního řízení (nejedná se o řízení inkviziční), dále z ustanovení § 48 odst. 4 písm. d) daňového řádu (rozporovat lze jen důkazy, s nimiž byl daňový subjekt seznámen) a z ustanovení čl. 38 odst. 2 Listiny. Stěžovatelka se tak nemohla vyjádřit k důkazům, které před ní správce daně zatajoval a ve zprávě o daňové kontrole jednotlivé důkazní prostředky či důkazy a jejich hodnocení uvedeno nebyly. Stěžovatelce nelze klást k tíži ani to, že žalovaný nepředložil soudu úplný daňový spis, obsahující její odvolání proti rozsahu, v jakém jí bylo umožněno do spisu nahlédnout. Stěžovatelka oponuje též závěru městského soudu, že cílem daňové kontroly není formulovat v jejích závěrech důvody rozhodnutí. Tento názor je v rozporu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Daňový subjekt má právo vyjádřit se před skončením daňové kontroly k jejímu výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole. Výsledek daňové kontroly, obsažený ve zprávě, je výsledkem dokazování, tj. popisu průběhu důkazního řízení a správní úvahy při hodnocení důkazních prostředků a důkazů ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 a § 2 odst. 3 daňového řádu. Na tomto místě odkazuje stěžovatelka na nález Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, týkající se náležitostí obsahu zprávy o daňové kontrole.

Městský soud překroutil též námitku nekontaktnosti společnosti Clinge, s. r. o. Stěžovatelka netvrdila, že je důkazem, ale právě naopak namítala, že důkazem být nemůže.

Stěžovatelka dále namítá, že její argumentace mířící k posouzení daňové povinnosti M. R. coby předběžné otázky nesměřovala k jeho daňové povinnosti k dani z příjmů, jak uvádí městský soud. V žalobě zcela jasně uvedla, že je jí známo, že Finanční úřad pro Prahu 1 uznal jako příjmy za uskutečněné *zdanitelné plnění* příjmy, které jmenovaný obdržel od žalobkyně za dodané zboží. V obou případech šlo o daň z přidané hodnoty a nikoliv o daň z příjmů fyzických osob. Aby si mohla stěžovatelka uplatnit nárok na odpočet daně, byl pan R. povinen vystavit jí doklad, přiznat uskutečněné zdanitelné plnění a odvést daň z přidané hodnoty, což se i stalo. Rozhodnutí příslušného správce daně na daň z přidané hodnoty pana R. je předběžnou otázkou, kterou se měl správce daně v projednávané věci řídit. Dokonce i žalovaný odkazoval na šetření provedená Finančním úřadem pro Prahu 1, který plnění pana R. poskytnutá stěžovatelce uznal za uskutečněná; žalovaný přitom tyto závěry Finančního úřadu pro Prahu 1 nerespektoval, a tím porušil ustanovení § 28 odst. 1 a § 31 odst. 4 daňového řádu. Navíc platí i to, že prokáže-li se uskutečnění obchodního případu, je to důkazem jak pro daň z příjmů fyzických osob, tak i pro daň z přidané hodnoty u plátce daně.

Žalovaný ve vyjádření k věci uvedl, že navrhuje kasační stížnost zamítnout. K rozsudku Evropského soudního dvora ve věci *C-354/03 Optigen* podotkl, že z něj jasně vyplývá, že nárok na odpočet nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět. Stěžovatelka byla účastníkem sdružení, jehož účastníkem byl i M. R., a byla pověřena vedením evidence za sdružení i podáváním daňových přiznání; mohla tudíž mít povědomost o okolnostech původu zboží. V této souvislosti žalovaný odkazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 9. 2007, č. j. 8 Afs 94/2006 - 83, kterým bylo rozhodnuto v obdobné věci a dodává, že stěžovatelka zde nemůže osvědčit dobrou víru. Navíc je z napadeného rozsudku patrné, že se měl žalovaný zabývat pouze otázkou prokázání přijetí zdanitelných plnění od dodavatele D. M. – MERIDIEN, neboť jen důkazní řízení ohledně tohoto přijatého plnění bylo postiženo procesní vadou. K plněním přijatým od společností

BAJKAL, s. r. o., Clinge, s. r. o. a od M. R. se již městský soud vyjádřil v rozsudku ze dne 4. 2. 2005, č. j. 28 Ca 310/2002 – 47. Proti tomuto rozsudku si stěžovatelka kasační stížností nepodala, takže lze předpokládat, že vzala stanovisko soudu na vědomí.

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

Nejvyšší správní soud považuje nejprve za nutné předeslat, že stěžovatelka skutečně může nyní v kasační stížnosti rozporovat závěry městského soudu obsažené již v jeho předcházejícím rozsudku, kterým bylo původní rozhodnutí žalovaného (k žalobě stěžovatelky) zrušeno. K této otázce se zdejší soud vyslovil již dříve, a to v rozsudku ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 80/2008 - 67 (publikovaný pod č. 1744/2009 Sb. NSS), kde uvedl, že „*právní názor vyslovený krajským soudem ve zrušujícím rozhodnutí je závazný pro správní orgán. Pokud krajský soud ve zrušujícím rozsudku některou žalobní námitku neshledal důvodnou, znamená to pro správní orgán, že posouzení této otázky není povinen měnit, vyjma případů, kdy dojde ke změně skutkového či právního stavu, která změnu právního hodnocení odůvodňuje. To však neznamená, že by žalobce nemohl takové posouzení znovu napadnout v žalobě proti novému správnímu rozhodnutí a následně i kasační stížností proti novému rozsudku krajského soudu. Opačný přístup by totiž vyloučil možnost přezkoumání právního názoru krajského soudu vysloveného v jeho neprospěch v kasačním řízení*“. Žádná z kasačních námitek stěžovatelky tedy z tohoto důvodu nebyla shledána jako nepřipustná.

Zdejší soud se nicméně zabýval i splněním dalších procesních podmínek podmiňujících projednatelnost podané kasační stížnosti, přičemž naznal, že kasační stížnost v některých svých částech tyto podmínky nespĺňuje.

Podle ustanovení § 106 odst. 1 s. ř. s. platí, že *kromě obecných náležitostí podání musí kasační stížnost obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, údaj o tom, kdy mu rozhodnutí bylo doručeno. Ustanovení § 37 platí obdobně*. V případě kasační námítky vztahující se k novému výsledku svědkyně D. M. je zřejmé, že stěžovatelka pouze vysvětluje důvody, které ji vedly k položení otázky vyslychané, stran razítka č. 7, užívaného její firmou. Argumentace použitá v kasační stížnosti však zcela postrádá vyústění ve smyslu výtky konkrétní nezákonnosti v postupu daňových orgánů, které měly být následně městským soudem přehlednuty či nesprávně odmítnuty. Tento argumentační deficit nabývá na významu za situace, kdy mezi účastníky není sporu o tom, že otázky v intencích požadavků stěžovatelky byly svědkyni skutečně položeny a bylo na ně též odpovězeno. Lze tedy k této dílčí námitce uzavřít, že nejde o řádně formulovanou kasační námitku a Nejvyšší správní soud ji tedy nemohl meritorně projednat.

Další procesní podmínkou, která musí být v řízení o kasační stížnosti respektována, je dodržení principu koncentrace řízení (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, publikovaný pod č. 1743/2009 Sb. NSS). Ten je vyjádřen v ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., které zakazuje uplatňování nových (právních) důvodů nezákonnosti správního rozhodnutí v řízení před kasačním soudem a v ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., vylučujícím uplatňování nových skutečností, tedy skutkových novot obsahově naplňujících důvody právní (k tomu blíže viz náleží Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, dostupný z <http://nalus.usoud.cz>). Popsaná restrikce má v nyní projednávané věci význam z pohledu dílčí kasační námítky rozporující postup daňových orgánů v návaznosti na požadavek stěžovatelky na nahlížení do správního spisu. Nejvyšší správní soud zjistil, že námitka nepřipustné restrikce při uplatnění práva nahlížení do spisového materiálu



(konkrétně do neveřejné části správního spisu) není (narozdíl od kasační stížnosti) v jednoznačné a konzistentní podobě obsažena v žalobě. Ve zcela obecné rovině lze tuto argumentaci vysledovat pouze v části III.A.2. žaloby; bez jakéhokoli dalšího rozvedení se jí pak dotýkají body III.B.2. a 8. I za situace, kdy by zmiňované části žaloby Nejvyšší správní soud uznal za tvrzený *důvod* nezákonnosti správního rozhodnutí, který se promítl do nyní posuzovaného bodu kasační stížnosti, nemění to nic na tom, že *skutečnosti* tento důvod obsahově naplňující žaloba v žádném případě nesplňuje. S ohledem na již zmiňované ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. proto ani tato dílčí kasační námitka nebyla věcně posouzena (zdejší soud k ní, v intencích zmiňovaného ustanovení, nepřihlédl).

Pokud jde o kasační námitky, které byly připuštěny k meritornímu projednání, Nejvyšší správní soud se zabýval nejprve tím, jak se městský soud vypořádal s namítanými vadami výzvy žalovaného ze dne 27. 4. 2005. Zde mu nezbývá než konstatovat, že se zcela ztotožňuje s hodnocením obsahu této výzvy podaným na straně 16 a 17 napadeného rozsudku, i se závěrem městského soudu, že stěžovatelce (jejímu zmocněnci) muselo být zcela zřejmé, že žalovaný požadoval předložení dokladů prokazujících existenci zdanitelných plnění, deklarovaných účetními doklady stěžovatelky. Z důvodů procesní ekonomie proto na tyto zcela příléhavé závěry městského soudu v bližším odkazuje. Nad tento rámec postačí pouze doplnit, že předmětná výzva splňuje, co do určitosti, požadavky plynoucí z judikatury správních soudů. Vyslovil-li rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém rozsudku ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102 (publikovaném pod č. 1729/2008 Sb. NSS), že „*ve výzvě správce daně podle § 43 daňového řádu musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo blášení, popř. dodatečného daňového přiznání nebo následného blášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených*“ je evidentní, že předmětná výzva (ve svém prvním odstavci) tyto požadavky splňuje. Tuto kasační námitku tedy Nejvyšší správní soud považuje za zcela nedůvodnou.

Stěžovatelka, v rámci vytykánych vad řízení, poukazovala dále na fakt, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje *důvody rozhodnutí*; v důsledku toho měla být zkrácena ve svém právu na skutková a právní východiska správce daně reagovat, což mělo být městským soudem zohledněno.

Nejvyšší správní soud z obsahu zprávy o daňové kontrole ze dne 4. 5. 2000, č. j. 253977/99/010933/1242 zjistil, že její součástí je vyčíslení rozdílů ve stěžovatelkou přiznaných a správcem daně zjištěných daňových povinnostech za jednotlivá zdaňovací období, s následnou konkretizací pro jednotlivé faktury konkrétních (tvrzených) dodavatelů. Správcem daně bylo následně konstatováno neoprávněné zaúčtování těchto faktur s ohledem na zjištění, že u nich *nebylo prokázáno zdanitelné plnění*. Správce daně dále uvedl, že nepovažuje za dostatečné prokázání existence rozporovaných obchodních případů cestou dosud předložených účetních dokladů; stěžovatelku proto vyzval k předložení dalších důkazů, a to dle její vlastní úvahy. Tento postup odůvodnil tím, že „*provedl další důkladná šetření bez součinnosti s daňovým subjektem a zjistil, že firma MERIDIEN nikdy se zlatem neobchodovala. Daňové subjekty zjištěné jako dodavatelé zlata, v roce 1996 buď nevyvíjely žádné podnikatelské aktivity, to znamená, že jsou pouze formálně právně daňovými subjekty*“. K obsahu náležitostí zprávy o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 daňového řádu) se Nejvyšší správní soud již v minulosti opakovaně vyjadřoval. Zmínit lze např. rozsudek ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92 (publikovaný pod č. 939/2006 Sb. NSS), dle kterého „*ze zprávy o daňové kontrole (...) musí být zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v řízení předloženy, jak byly hodnoceny, popř. zda a proč považoval správce daně jejich množství za nedostatečné*“. V nyní posuzované věci z protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 4. 5. 2000 vyplývá, že zmocněnci stěžovatelky sice vyjádřili se závěry daňové kontroly nesouhlas, nevznesli však žádné námitky, nenavrhli doplnění dokazování apod. Jakkoli si lze představit, že zpráva o daňové kontrole

by mohla obsahovat podrobnější zdůvodnění závěrů o neprokázání existence některých zdanitelných plnění, nelze, zejména s ohledem na počínání stěžovatelky, považovat tento deficit bez dalšího za natolik závažný, aby znemožnil stěžovatelce v řízení dále efektivně hájit její práva. Fakt, že stěžovatelce bylo zřejmé, v čem konkrétně spatřoval správce daně nedostatečné prokázání podmínek pro nárokovaný daňový odpočet, svědčí i její další počínání v řízení před žalovaným. Lze tedy k této stížní námitce učinit dílčí závěr, že skutkový stav věci byl ve zprávě o daňové kontrole uveden přezkoumatelným způsobem.

Tvrdí-li stěžovatelka, že městský soud pochybil, odmítl-li její tvrzení, že ve zprávě o daňové kontrole musí být formulovány *důvody rozhodnutí*, ani v tom ji nelze přisvědčit. Z rozsáhlé judikatury zdejšího soudu k této otázce lze zmínit např. rozsudek ze dne 11. 4. 2006, č. j. 2 Afs 85/2005 – 115 (dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), dle kterého „*zprávu o kontrole je (...) třeba chápat jako soubor relevantních kontrolních zjištění, který je podkladem pro další postup správce daně, je-li na místě. Ostatně i ust. § 16 odst. 1 daňového řádu za cíl daňové kontroly označuje prověření daňového základu a jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně (...). Samotná kontrola není rozhodovacím procesem, zpráva o kontrole je při následném rozhodování správce daně jedním z důkazních prostředků (§ 31 odst. 4 daňového řádu), není ovšem pro rozhodnutí závažná (...). Zpráva o kontrole může být zpochybněna či vyvrácena jinými důkazy*“. Z uvedeného je tedy zcela evidentní, že cílem zprávy o daňové kontrole je popsat skutková zjištění, z nichž bude v dalším řízení vycházeno a provést jejich hodnocení ze známých hledisek závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Jde tedy především o shrnutí skutkového stavu věci (jak je považuje za relevantní správce daně), na něž může daňový subjekt pochopitelně ještě před (případným) vydáním dodatečného platebního výměru reagovat. Nejde tedy o *důvody rozhodnutí*, neboť ty zahrnují i právní hodnocení věci ve všech jejích aspektech. Konečné právní hodnocení věci není součástí zprávy o daňové kontrole, neboť by tím fakticky byla nahrazována role následně vydávaného rozhodnutí; důvody tohoto rozhodnutí jsou pro daňový subjekt dostupné postupem dle § 32 odst. 9 daňového řádu (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2005, č. j. 2 Afs 46/2006 – 39). Sluší pro úplnost dodat, že zmiňovaná judikatura zdejšího soudu nikterak nevybočuje z intencí právního názoru Ústavního soudu, vyjádřeného k této otázce v nálezu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, kterého se stěžovatelka dovolává.

Pokud jde dále o stěžovatelkou tvrzenou dezinterpretaci jejího stanoviska k nekontaktnosti společnosti Clinge, s. r. o., městským soudem, zde Nejvyššímu správnímu soudu nezbyvá než konstatovat, že dezinterpretace se dopouští naopak stěžovatelka. Z odůvodnění přezkoumávaného rozsudku je zřejmé, že městský soud netvrdil, že nekontaktnost a neplnění si daňových povinností jmenovanou společností je důkazem, že k deklarovaným zdanitelným plněním nedošlo. Městský soud naopak aproboval závěr daňových orgánů, dle kterého pro nekontaktnost společnosti Clinge, s. r. o. nebylo možné uvěřit pravdivost tvrzení stěžovatelky, tedy nebylo možné prokázat, že k jí deklarovaným zdanitelným plněním skutečně došlo. Tento závěr považuje Nejvyšší správní soud za zcela logický a správný.

Důvodná není ani námitka stěžovatelky, dle které mělo být konkrétní rozhodnutí příslušného správce daně na daň z přidané hodnoty týkající se M. R. vyhodnoceno jako předběžná otázka v nyní posuzované věci, a to s ohledem na fakt, že v jeho případě správce daně existenci zdanitelného plnění, jehož příjemcem měla být stěžovatelka, uznal. Na tomto místě je třeba upozornit, že předmětnými obchodními případy (tedy deklarovanými nákupy zlata od subjektů MERIDIEN – D. M., BAJKAL, s. r. o., Clinge, s. r. o. a M. R.) se zdejší soud již zabýval, a to v rozsudku ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005 - 59. V této věci byl identický skutkový stav hodnocen z pohledu povinností stěžovatelky k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 a zdejší soud se k argumentaci, dle které mělo být zdanění předmětných příjmů M. R. vyhodnoceno v daňovém řízení vedeném se stěžovatelkou jako

předběžná otázka ve smyslu § 28 odst. 1 daňového řádu, vyjádřil negativně. Obsah tohoto rozhodnutí je účastníkům nyní vedeného řízení nepochybně znám a není proto nutné tyto závěry na tomto místě znovu opakovat. Postačí v této souvislosti odkázat na usnesení Ústavního soudu ČR ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. IV. ÚS 2939/07, kterým byla odmítnuta ústavní stížnost směřující proti zmiňovanému rozsudku zdejšího soudu. Ke stěžovatelkou znovu nastolené otázce závaznosti výsledků daňového řízení vedeného s M. R. Ústavní soud výslovně uvedl, že „nemůže přisvědčit stěžovatce, že rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 o tom, že M. R. stěžovatelce dodal předmětné zboží, je rozhodnutím o předběžné otázce, jímž byl povinen se stěžovatelčin správce daně řídit. Předběžnou otázkou je podle nauky judikatury správního a finančního práva taková otázka, jejíž řešení nepřísluší orgánu, který ve věci rozhoduje, ale o které je nutno si učinit úsudek, aby vůbec ve věci mohlo být rozhodnuto (...) Rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 může být určitým vodítkem pro stěžovatelčina správce daně při stanovování daňové povinnosti stěžovatelce, avšak nepředurčuje zodpovězení otázky, zda stěžovatelka prokázala daňově uznatelné výdaje. Stěžovatelčin správce daně je oprávněn tuto otázku posoudit samostatně, aniž by musel vyčkávat rozhodnutí správce daně jiné osoby či toto rozhodnutí posléze pro jím řešenou záležitost považovat za závazné“. Tyto závěry lze bezesbytku vztáhnout i na nyní posuzovaný případ.

Stěžovatelce lze naopak zcela přisvědčit v jejích výhradách ke způsobu, jakým daňové orgány naložily s jejím návrhem na výslech svědka M. R., potažmo s tím, jak jejich postup posoudil městský soud. Stěžovatelka zcela přiléhavě argumentuje tím, že ve smyslu recentní judikatury Evropského soudního dvora i obecných soudů a Ústavního soudu nelze v případě obchodů představovaných řetězcem dodávek zboží činit konkrétního odběratele odpovědným za skutečnosti, kterými bylo zatíženo nabytí dodaného zboží jeho dodavatelem či předchozími články takového řetězce (nemohl-li, pochopitelně, o takových skutečnostech vědět).

Městský soud aproboval postup žalovaného, který tomuto důkaznímu návrhu nevyhověl s tím, že s ohledem na předchozí výpovědi M. R. a na jeho podíl na Zlatnickém sdružení „R“ taková svědecká výpověď nemůže být nestranná a objektivní. V předcházejícím (zrušujícím) rozsudku ze dne 4. 2. 2005, č. j. 28 Ca 310/2002 – 47 k tomu výslovně uvedl, že „v řízení nebylo nezbytné provádět výslech svědka M. R. ve vztahu k fakturaci dodávek od tohoto dodavatele, byl v jeho účetnictví byly nalezeny a prověřovány i faktury od dodavatele pí. M. Pochybnosti správce daně o dodávkách zláta uskutečněných panem M. R. totiž byly založeny na šetření zaznamenaném v protokolu ze dne 11. 11. 1997 při jednání u Finančního úřadu pro Prahu 1, při němž p. R. nebyl slyšen jako svědek, avšak byl veden k vyjádření, od koho zboží dodané žalobkyni dle vystavených faktur nakoupil a zda z vystavených faktur odvedl daň z přidané hodnoty. M. R. pouze uvedl, že jde o zboží nakoupené od MERIDIEN Mobelnice s tím, že údaje požadované jeho správcem daně předloží do 17.11.1997. Ze spisu však nevyplývá, že by M. R. doložil nákupy zboží, které měl následně přefakturovat žalobkyni, ani to, zda odvedl daň z přidané hodnoty a v rámci jakého podnikání provozoval samostatně tuto obchodní činnost. Z uvedených důvodů finanční orgány správně a důvodně zpochybnily nárok na odpočet daně i v rozsahu fakturace od M. R. a přijatelně zhodnotily, že jeho případný výslech by vzhledem k jeho účastenství a obchodnímu podílu ve firmě Zlatnické sdružení R nebyl způsobilý vyvrátit výsledky šetření u Finančního úřadu pro Prahu 1“. Uvedené lze tedy stručně shrnout tak, že stěžovatelka se cestou výslechu M. R. snažila prokázat faktické přijetí zdanitelného plnění (dodávky zlata) od jmenovaného; tomuto návrhu nebylo vyhověno s tím, že M. R. nebyl schopen prokázat způsob nabytí deklarovaného zboží, v souvislosti s tvrzeným obchodním případem neodvedl daň a nedoložil, v rámci jakého podnikání měl tuto obchodní činnost provozovat.

Nejvyšší správní soud nepopírá, že je právem správce daně rozhodnout, které důkazy provede a které nikoli; jeho postup však musí vždy sledovat objektivní zjištění skutkového stavu věci, jak mu to ukládá ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu. Správce daně tedy není povinen důkaznímu návrhu daňového subjektu vyhovět, musí však přezkoumatelným způsobem odůvodnit, proč tak učinil (to se v posuzované věci stalo, jím uváděné důvody však nelze akceptovat – viz dále). V této souvislosti stěžovatelka zcela přiléhavě poukazuje na závěry

uvedené v rozsudku zdejšího soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 7 Afs 128/2006 – 67, který se k velmi podobné otázce vyjádřil. Uvedl zde, že „zákon o správě daní a poplatků nepředpisuje postup a ani neurčuje váhu jednotlivých důkazů tím, že by některým důkazům příznával vyšší pravdivostní hodnotu nebo naopak určitým důkazním prostředkům důkazní sílu zcela nebo zčásti odíral. Vnitřní přesvědčení o nepravdivosti nebo nevěrohodnosti výpovědi těchto osob mohlo finanční ředitelství v souladu se zákonem nabytí jen na základě jejich výsledku a po posouzení všech zjištěných skutečností, např. rozporů ve výpovědi těchto osob, rozporů mezi jejich výpověďmi (jejich obsahem) a jinými provedenými důkazy, ze způsobu jejich výpovědí, z jejich osobního, obchodního, ekonomického či pracovního vztahu ke stěžovateli apod. Pravdivost nebo věrohodnost výpovědí uvedených osob však nebylo možno hodnotit předem, aniž by svědecky byly vyslechnuty. Hodnocení důkazů je myšlenková činnost, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti správce daně určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda o ně může oprávněně svá skutková zjištění (zda jsou pro správné stanovení daně upotřebitelné). Hodnocení důkazů ponechává ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků na úvaze správce daně. Povinnost vypovídat v daňovém řízení jako svědek spojuje ustanovení § 8 odst. 1 cit. zákona s každou osobou a nikoliv jen s tou, která nemá k daňovému subjektu žádný vztah. Samotná skutečnost, že osoba, která vystupuje v daňovém řízení jako svědek, má k daňovému subjektu např. obchodní nebo pracovní vztah ještě sama o sobě neodůvodňuje závěr o nepravdivosti a nevěrohodnosti její svědecké výpovědi (...) K otázce hodnocení důkazů se již dříve vyslovil i Ústavní soud. Ve svém nálezu ze dne 7. 1. 2004 sp. zn. II. ÚS 173/01 uvedl, že současná právní úprava neznamená institut předběžného výběru důkazů. Příslušné orgány nejsou proto oprávněny provádět podle vlastních kritérií předběžnou selekci důkazů a upravovat s jejím využitím důkazní situaci podle vlastní volby, případně z daných důkazů preferovat ty, které potvrzují zvolenou skutkovou verzi.“ Tyto závěry korespondují i s jinou judikaturou správních soudů; kromě stěžovatelkou zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu publikovaného pod č. 780/2006 Sb. NSS lze zmínit např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 421/2002 - 35, publikovaný pod č. 39/2003 Sb. NSS.

Vztáhnou-li se popsaná obecná východiska na projednávanou věc, je zcela evidentní, že daňové orgány postupovaly zcela apodikticky, neboť presumovaly absenci vypovídací schopnosti případně provedené svědecké výpovědi s odkazem na nehodnověrnost předchozí výpovědi svědka, podané v jiném řízení [ve vztahu k okolnostem (ne)existence předchozího článku řetězce dodávek], a to v kontextu dalších nepřímých indicí nepodporujících tvrzení stěžovatelky. Takový postup je však zcela vyloučen. Správce daně, potažmo žalovaný, nemohli výslech navrhovaného svědka z důvodů jimi uváděných odmítnout, neboť stěžovatelka jím hodlala prokázat pro věc klíčovou skutečnost (přijetí dodávky zboží – zdanitelného plnění), přičemž současně nebylo pojmově vyloučeno, že by provedení tohoto důkazu mohlo k prokázání této skutečnosti sloužit (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003 – 101, publikovaný pod č. 495/2005 Sb. NSS). Po provedení tohoto výsledku by pak daňovým orgánům nic nebránilo zhodnotit jeho vypovídací schopnost mimo jiné též z hlediska jeho důvěryhodnosti, v kontextu jeho předcházející svědecké výpovědi. Jestliže tak daňové orgány neučinily, zatížily své rozhodnutí těžkou procesní vadou, která mohla mít vliv na konečné rozhodnutí ve věci; pokud tento postup aproboval i městský soud, zatížil vadou ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. i svůj rozsudek. V tomto rozsahu lze tedy kasační stížnost označit za důvodnou.

S ohledem na shora konstatované porušení zákona Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. června 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček  
předseda senátu