



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **RO CONSULTING, s. r. o. - v likvidaci**, Dobrovského 544/10, Praha 7, 170 00, Česká republika, zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, 110 00, Česká republika, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, Štěpánská 28, Praha 1, 11000, Česká republika, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2008, č. j. 6 Ca 164/2005 - 40,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2008, č. j. 6 Ca 164/2005 - 40 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností napadeným rozsudkem Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zamítl žalobu žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2005, č. j. FŘ-9566/13/04, kterým žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 7 (dále jen „správce daně“) - platebnímu výměru č. j. 98829/03/007914/0211 ze dne 4. 11. 2003.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel nesouhlasí se závěry městského soudu ohledně neuskutečněného výslechu svědka pana Volného. Stěžovatel je toho názoru, že žalovaný byl povinen dostát své povinnosti dle § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) a dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. V této souvislosti stěžovatel napadá závěr městského soudu, dle kterého, jestliže správce daně přehodnotil původně zamýšlený rozsah dokazování a dospěl k závěru, že výpověď svědka není pro posouzení věci rozhodná, mohl od jeho výslechu upustit, a to zejména proto, že stěžovatel

návrh na vyslechnutí jmenovaného jako svědka sám neučinil. Stěžovatel má z odůvodnění rozhodnutí žalovaného za to, že důvodem upuštění od výše zmiňovaného výsledku svědka byla ta skutečnost, že svědek se na předvolání nedostavil, nikoli to, že by byl jeho výslech pro předmětné daňové řízení nadbytečný. Měl-li správce daně pochybnosti o tom, zda předmětné dodávky dodal opravdu deklarovaný dodavatel, tedy firma P+F, v. o. s., měl svědka správce daně předvolat opakovaně a popřípadě jej nechat předvést. Svědek nebyl nedostupný, neboť se prokazatelně v místě svého bydliště zdržoval. Taktéž závěr soudu o nečinnosti stěžovatele ve vztahu k prokázání oprávnění pana Volného vystupovat jménem společnosti dodavatele je dle stěžovatele v rozporu se skutečností. Stěžovatel akceptoval to, že správce daně hodlá vyslechnout pana Volného jako svědka. V podaném odvolání pak stěžovatel namítal rozpor s ustanovením § 31 odst. 2 daňového řádu, neboť správce daně nevyužil možnosti uložení pokuty ani opakovaného předvolání a následného předvedení svědka orgány policie. Stěžovatel tedy nebyl zcela nečinný.

Správní orgány mají důkazní povinnost i dle § 2 odst. 6 daňového řádu, podle kterého je správce daně povinen i z vlastního podnětu zahájit daňové řízení vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky. Stěžovatel předložil správci daně doklady svědčící o tom, že společnost P+F v. o. s. v roce 2002 dodávala a odebírala zboží. Správce daně provedl dožádání u místně příslušného správce daně výše uvedené společnosti a tento sdělil, že požadované skutečnosti nemůže ověřit, neboť dodavatel je nekontaktní a poštu nepřebírající firma, která se vyhýbá daňovému řízení a již od 3. čtvrtletí 2001 nepodává daňová přiznání. Jestliže se ovšem pan Petr Volný jako statutární orgán firmy v rozhodné době zdržoval v místě svého bydliště, pak je dle stěžovatele s podivem, že správce daně nevyužil ustanovení § 34 odst. 4 daňového řádu a nevyzval pana Volného k předložení povinných záznamů firmy P+F v. o. s. Je těžké uvěřit, že by P+F v. o. s. nevyvíjela v roce 2002 žádnou činnost, neboť by pak musela být hledána odpověď, proč pan Petr Volný a J. H. kupovali obchodní podíly ve firmě, kterou nechtěli provozovat. Správce daně měl prověřit shodu razítka z faktur a dříve podávaných daňových přiznání a důvod prodeje obchodních podílů. Dle stěžovatele odvolací orgán zkreslil zjištěné skutečnosti, neboť z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že proběhlo místní šetření u firmy P+F v. o. s. a nebyl zjištěn jediný důkaz o tom, že by zmiňovaná společnost uskutečnila zdanitelná plnění. Ve skutečnosti žádné místní šetření neproběhlo, dožádaný správce daně pouze správci daně sdělil, že firma je nekontaktní.

Pokud odvolací orgán uvádí, že správce daně navíc podle výpisu z OR zjistil, že pan Volný se stal statutárním orgánem až 11. 6. 2002, pak toto datum je dnem, kdy byla tato skutečnost zapsána do OR a ne dnem, kdy se pan Volný stal statutárním zástupcem. Taktéž šlo z OR ověřit shodu podpisů pana Volného. K této otázce stěžovatel odkazuje a cituje z rozsudku 1 Afs 45/2006 - 55. Stěžovatel uzavírá, že žalovaný nerespektoval ustanovení § 31 odst. 1 a 2 a ustanovení § 2 odst. 6 daňového řádu.

Stěžovatel v žalobě mimo jiné namítal, že se odvolací orgán nezabýval odvolací námitkou, dle které je správce daně povinen seznámit daňový subjekt s hodnocením provedených důkazů a musí daňovému subjektu umožnit se k provedeným důkazům vyjádřit. K této argumentaci v odvolání žalovaný uvedl, že s námitkou nemůže souhlasit, neboť daňový řád takovou povinnost správci daně neukládá. Soud pak k argumentaci stěžovatele konstatoval, že zajištění práv daňového subjektu při vytykáčím řízení v době vydání napadeného rozhodnutí v sobě nezahrnovalo povinnost správce daně sepsat zprávu o výsledku vytykáčím řízení a tuto s daňovým subjektem projednat. Stanovisko soudu je v rozporu s právními předpisy. Jestliže daňový subjekt nemá možnost vyjádřit se k prováděným důkazům v průběhu prvostupňového řízení, ale teprve až v průběhu odvolacího řízení, stává se daňové řízení jednostupňovým. Navíc

jsou porušena práva daňového subjektu, když podané odvolání nemá odkladný účinek. Mohlo by tak dojít k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

Stěžovatel má za to, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by P+F v. o. s. předmětné zboží nedodala a nevystavila správci daně předložené doklady. Správní orgány měly splnit povinnosti dle § 31 odst. 1 a 2 a § 2 odst. 6 daňového řádu a měly využít všech zákonných prostředků k prokázání skutečného stavu.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 18. 11. 2008. Žalovaný zdůrazňuje, že v odvolání, žalobě i kasační stížnosti vznáší stěžovatel námitky výlučně procesní povahy, jimiž rozporuje postupy správce daně a žalovaného a tvrdí porušení svých práv. Dle žalovaného stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, když neprokázal, že plnění přijal od vystavitele dokladu. Nebyl prokázán předmět a rozsah tohoto plnění ani datum uskutečnění zdanitelného plnění. Fakt, že stěžovatel neprokázal skutečnosti rozhodné pro uznání nároku na odpočet daně dle zákona o DPH nemohou zvrátit ani opakovaně uplatňované námitky, jimiž stěžovatel rozporuje postupy správních orgánů. Žalovaný zdůrazňuje, že postupy v předmětném daňovém řízení odpovídaly praxi, běžné pro rozhodování v době, kdy daňové řízení probíhalo (rok 2002 a 2003).

Žalovaný považuje argumentaci stěžovatele ohledně neprovedení výsledku svědka pana Volného za účelovou. Stěžovatel výslech výše zmiňovaného svědka v daňovém řízení nenavrhoval, přičemž prokazování nároku na odpočet daně je výlučnou záležitostí stěžovatele. Pokud je stěžovatel toho názoru, že měl-li správce daně pochybnosti o tom, zda předmětné dodávky opravdu realizoval deklarovaný dodavatel, měl svědka předvolat a popřípadě ho nechat předvést, nelze s ním pak souhlasit, neboť odstraňování pochybností správce daně patří do sféry důkazní povinnosti daňového subjektu. Správce daně stěžovateli sdělil zákonným způsobem své pochybnosti a vyvracení těchto pochybností pak bylo na stěžovateli. Nebylo povinností správce daně shromažďovat důkazní prostředky ve prospěch stěžovatele. Pokud stěžovatel napadá závěr soudu o nečinnosti stěžovatele v oblasti prokazování oprávnění pana Volného jednat za společnost dodavatele, považuje žalovaný předmětnou námitku za nepřijatelnou. Dle žalovaného stěžovatel neprojevil aktivní přístup ohledně předložení důkazních prostředků svých tvrzení o jednání s panem Volným, jako osobou jednajícím za společnost P+F v. o. s. Za neodůvodněné pak žalovaný považuje opakované poukazování stěžovatele na přenos důkazního břemene na správce daně. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že předložil správci daně doklady svědčící o tom, že společnost dodavatele dodávala a odebírala zboží, neboť taková skutečnost nebyla prokázána ani stěžovatelem v jeho daňovém řízení ani nebyla zjištěna u subjektu P+F v. o. s. Výtku stěžovatele, aby byla panu Volnému zaslána výzva dle § 34 odst. 4 daňového řádu, nepovažuje žalovaný za případnou. Důkazní povinnost ve věci prokázání nároku na odpočet daně byla jednoznačně na straně stěžovatele. Stěžovatelem namítané zkreslování skutečností zjištěných v rámci daňového řízení žalovaný rovněž odmítá. K tomuto žalovaný uvádí, že nepředložila-li firma P+F v. o. s. daňové přiznání, jak je uvedeno v napadeném rozhodnutí na str. 2, není zřejmé, zda tato uskutečňovala nějaká plnění včetně plnění pro stěžovatele. Odkazuje-li stěžovatel na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2007 č. j. 1 Afs 45/2006 - 55, tento byl vydán dva roky po rozhodnutí o odvolání. Závěry, které tamní soud vyslovil tak nemohou být relevantní v předmětné věci, když nebyly součástí tehdejší běžné praxe ani v dané době ustálené judikatury. Námitka stěžovatele, dle které měl správce daně sepsat o výsledku vytykácího řízení zprávu a tuto projednat se stěžovatelem, není na místě. V době vydání rozhodnutí byl postup správce daně v souladu s právními předpisy

i judikaturou. Obdobně je nedůvodná námitka stěžovatele o jednoinstančnosti řízení. Žalovaný v této souvislosti poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 212/2006 - 74.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Ze správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

V souvislosti s podaným daňovým přiznáním za zdaňovací období červen 2002 bylo u stěžovatele výzvou dle § 43 daňového řádu ze dne 26. 7. 2002 zahájeno vytýkáací řízení. Stěžovatel byl vyzván, aby daňovými doklady a záznamní evidencí, vedenou dle § 11 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), doložil správnost údajů uvedených v daňovém přiznání na řádcích 304, 305, 444 a 445. Na základě této výzvy stěžovatel předložil doklady, z nichž vyplynulo, že vysoké hodnoty na řádku č. 305 daňového přiznání jsou důsledkem zahrnutí základu daně na faktuře č. 85/2002 vystavené fy P+F, v. o. s., jejímž předmětem je dodávka stavebnic ZANY a ZOWY a dále nijak blíže nekonkretizovaná databáze adres. Dne 23. 8. 2002 správce daně dožádal Finanční úřad v Českých Budějovicích, aby prošetřil u daňového subjektu P+F, v. o. s., deklarovaného dodavatele stěžovatele plnění z faktury č. 85/2002 ze dne 25. 6. 2002 na částku 13 209 821 Kč. Dožádaný správce daně sdělil, že předmětnou fakturu nebylo možné prověřit, neboť statutární zástupce firmy nepřebírá poštu a je nekontaktní. Společnost od 3. čtvrtletí 2001 nepodává daňová přiznání. V současné době probíhá u této společnosti daňová kontrola na daň z příjmů. Ačkoliv byla kontrola zahájena s jednatelem panem Volným, na výzvu k předložení dokladů nereaguje. Taktéž předcházející jednatele se daňovému řízení vyhýbají. Dne 20. 11. 2002 správce daně stěžovatele opětovně vyzval k dokazování, (výzva č. j. 92571/02/007914/0211) a požadoval po stěžovateli prokázání přijetí zdanitelného plnění na dokladu č. 85/2002, který byl vystaven společností P+F, v. o. s. jiným způsobem než daňovým dokladem. Správce daně požadoval předložit doklady o převzetí zdanitelného plnění, jeho přepravě, skladování apod. Dále stěžovatele vyzval, aby ve smyslu ust. § 19 zákona o DPH prokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z výše uvedeného daňového dokladu. Stěžovatel na výzvu reagoval přípisem ze dne 12. 12. 2002, kde uvedl, že zboží deklarované na předmětných daňových dokladech bylo předáno v sídle firmy stěžovatele, dopravu zboží zajišťoval dodavatel, úhrada byla provedena vzájemným zápočtem a použití přijatých plnění stěžovatel doložil daňovými doklady vystavenými v měsících září a říjen roku 2002. Přílohu k přípisu tvořila Obchodní smlouva ze dne 25. 2. 2005 a Dohoda o vzájemném započtení pohledávek ze dne 25. 6. 2002, faktury za prodané zboží v měsících září a říjen 2002 a výdejky se skladu za prodej zboží. Dne 27. 1. 2003 byl se stěžovatelem sepsán protokol o ústním jednání č. j. 6155/03/007914/0211. Na otázku správce daně, kdo zastupoval a podepisoval Obchodní smlouvu ze dne 25. 2. 2002 a Dohodu o vzájemném započtení pohledávek ze dne 25. 6. 2002 uzavřenou se společností P+F, v. o. s. stěžovatel správcem daně sdělil, že za společnost P+F, v. o. s. jednal pan Volný. Plná moc opravňující k jednání za tuto společnost stěžovateli předložena nebyla. Dne 10. 4. 2003 správce daně předvolal pana Volného k podání svědecké výpovědi. V předvolání srozuměl svědka s tím, že výpověď se bude týkat společnosti P+F, v. o. s. a současně svědka vyzval, aby s sebou přinesl specifikované doklady a plnou moc, jež ho opravňovala zastupovat společnost P+F, v. o. s. Pan Volný předvolání dne 22. 4. 2004 osobně převzal. K podání výpovědi se bez omluvy nedostavil. Dne 16. 6. 2003 správce daně opakovaně dožádal Finanční úřad v Českých Budějovicích, aby sdělil výsledky daňové kontroly u dodavatele stěžovatele firmy P+F, v. o. s. Dožádaný správce daně dne 29. 8. 2003 sdělil, že kontrola byla ukončena dne 6. 1. 2003. Daň byla za zdaňovací období 1997 až 2001 doměřena podle pomůcek, protože statutární orgán společnosti ani žádný ze společníků nepředložili účetní či jiné doklady. Za rok 2002 nepředložila společnost žádné výkazy ze své činnosti a společníci nepodali přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Po výzvě správce daně

společníci, J. P., D. P. a J. P. předložili čestné prohlášení, že v roce 2002 nevyvíjeli žádnou podnikatelskou aktivitu. Pan J. H. a pan Petr Volný výzvu nesplnili a přiznání k dani za rok 2002 nepodali. Dne 4. 11. 2003 vydal správce daně platební výměr č. j. 98829/03/007914/0211, na kterém vyčíslil vlastní daňovou povinnost stěžovatele ve výši 3 032 352 Kč. Dne 12. 12. 2003 stěžovatel podal proti platebnímu výměru odvolání a současně byla správci daně doručena žádost o sdělení důvodů rozdílu dle § 32 odst. 9 daňového řádu. Správce daně stěžovateli důvody vyměření sdělil dne 29. 12. 2003. Ve sdělení uvedl, že nárok na odpočet daně z daňového dokladu č. 85/2002 nebyl stěžovateli uznán z důvodu, že v rámci provedeného důkazního řízení nebylo ve smyslu ust. § 19a odst. 1 zákona o DPH prokázáno přijetí zdanitelného plnění od plátce daně P+F, v. o. s. Správce daně neosvědčil jako důkaz podání stěžovatele ze dne 20. 11. 2002. Dle správce daně nebylo prokázáno, že předložená obchodní smlouva byla uzavřena osobou k tomuto úkonu oprávněnou. Z faktur za prodej stavebnic není zřejmé, zda se jednalo o stavebnice nakoupené od dodavatele, z faktur za poskytnuté práce a služby na reklamní a marketingové kampani není zřejmé, zda pro jejich realizaci byla využita databáze nakoupená od dodavatele, přímky zboží na sklad nebyly správci daně předloženy a z tohoto důvodu výdejky zboží ze skladu neprokazují, že se jedná o zboží nakoupené od dodavatele. Dále správce daně seznámil stěžovatele s tím, že předvolal k podání svědecké výpovědi pan Volného, který se bez omluvy k výsledku nedostavil. Cílem výsledku svědka mělo být ověření jakým způsobem zboží nabyt a zda je měl skutečně ve svém vlastnictví. Dne 12. 2. 2004 stěžovatel odvolání doplnil. V odvolání stěžovatel namítal nezákonnost a neurčitost výzvy ze dne 26. 7. 2002 a výzvy ze dne 20. 11. 2002. Dále namítal, že správce daně postupoval v rozporu s ustanovením § 31 odst. 4 a § 2 odst. 2 daňového řádu, neboť stěžovatel nebyl účasten důkazního řízení. Stěžovatel taktéž brojil proti důvodům, které správce daně uvedl ve sdělení ze dne 29. 12. 2003. Co se týká výsledku pana Volného jako svědka, stěžovatel namítal porušení § 31 odst. 2 daňového řádu, neboť dle jeho názoru správce daně mohl předvolat svědka opakovaně. Žalovaný dne 31. 3. 2005 odvolání zamítl. Rozhodnutí o odvolání stěžovatel napadl žalobou k městskému soudu. V této vznášel obdobné námitky jako v podaném odvolání. Městský soud napadené rozhodnutí přezkoumal a protože nezjistil, že by bylo vydáno v rozporu s právními předpisy, žalobu dne 30. 4. 2008 zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.).

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v rozsahu uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Stěžovatel napadá závěry městského soudu ohledně neuskutečněného výsledku pana Volného jako svědka. Stěžovatel je toho názoru, že žalovaný byl povinen dostát své povinnosti dle § 31 odst. 2 daňového řádu a dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Měl-li správce daně pochybnosti o tom, zda předmětné dodávky dodal opravdu deklarovaný dodavatel, tedy firma P+F, v. o. s., měl svědka předvolat opakovaně a popřípadě jej nechat předvést. Svědek nebyl nedostupný, neboť se prokazatelně v místě svého bydliště zdržoval.

Městský soud neshledal v neprovedení výsledku pana Volného jako svědka vadu řízení. V napadeném rozsudku konstatoval: „*Jestliže správce daně přehodnotil původně zamýšlený rozsah*

dokazování a dospěl ke závěru, že výpověď svědka není pro posouzení věci rozhodná, mohl od jeho výslechu upustit, a to zejména proto, že stěžovatel návrh na vyslechnutí jmenovaného jako svědka sám neučinil.“

Stěžovatel nesouhlasí s názorem městského soudu, že v oblasti prokazování, zda pan Volný měl oprávnění jednat za společnost dodavatele a podepisovat faktury, zůstal zcela nečinný a nemůže se tak dovolávat důkazní povinnosti správních orgánů. Stěžovatel v této souvislosti zdůrazňuje, že akceptoval to, že správce daně chce svědka vyslechnout. V podaném odvolání pak namítal rozpor s ustanovením § 31 odst. 2 daňového řádu, neboť správce daně nevyužil možnosti uložení pokuty ani opakovaného předvolání a následného předvedení.

Tento soud již opakovaně judikoval, že daňové řízení jako jedna z forem veřejnoprávního řízení není založeno na principu rovnosti účastníků. Důkazní povinnost je rozložena nerovnoměrně v neprospěch daňového subjektu. Pro stěžovatele (jako daňového subjektu) platí, že je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Oproti tomu je důkazní povinnost správce daně taxativně vymezena v ustanovení § 31 odst. 8 citovaného zákona, podle něhož správce daně prokazuje pouze: a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí. Povinnosti nestíhají pouze daňový subjekt, ale taktéž i správce daně, který je ve smyslu § 31 odst. 2 a § 2 odst. 3 daňového řádu povinen dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností a není v tom vázán toliko návrhy daňového subjektu. Všechny shromážděné skutkové podklady musí hodnotit v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a zásadami formální logiky. Důkazy musí hodnotit podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a současně všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti.

V daném případě směřuje námitka stěžovatele do rozsahu důkazních povinností správce daně. Stěžovatel má za to, že svou povinnost tvrzení i povinnost důkazní splnil a nebyl ve vztahu k provedení výslechu svědka pana Volného nečinný, naopak správce daně i žalovaný porušili povinnosti dle § 31 odst. 1 a 2 daňového řádu a nevyužili všech zákonných prostředků k prokázání skutečného stavu. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu rozsudku č. j. 1 Afs 45/2006 - 55 ze dne 21. 3. 2007.

Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku konstatoval, že pokud „žalobce uvedl při ústním jednání osobu, která zjevně mohla objasnit, zda ke zdanitelným plněním skutečně došlo, bylo na místě tuto osobu předvolat a vyslechnout.... Jesliže tak neučinil správce daně, měl toto pochybení napravit žalovaný v odvolacím řízení, neboť podle § 50 odst. 3 věta druhá a třetí vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. Jak již Nejvyšší správní soud ve své dřívější judikatuře uvedl (srov. rozsudek ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, publikovaný pod č. 868 Sb. N.SS), pod pojmem vyjít najevo je nutno rozumět jakýkoli způsob přibytí informace o skutečnosti, jež může být pro výsledek řízení rozhodná, do dispoziční sféry správního orgánu. Je-li uvedena informace obsahem správního spisu, nutno ji nepochybně považovat za výslou najevo. Pokud se tedy do sféry správce daně či žalovaného dostane informace vztahující se k projednávanému případu, je jejich povinností zabývat se touto skutečností z moci úřední bez ohledu na to, zda je taková skutečnost výslovně daňovým subjektem navrhována jako důkaz. Avšak i v případě, kdy by žalovaný dospěl po předběžném hodnocení účelnosti důkazu vyplývajícího jen ze spisu (resp. z výpovědi žalobce) a nikoliv z výslovné žádosti žalobce ke závěru, že by tento důkaz nemohl na dosavadním stavu dokazování nic změnit, a jeho provedení by tudíž nemělo signifikantní význam, resp. pokud by tento důkaz nebylo možno vůbec provést, měl by se s touto skutečností

vypořádat věcně v odůvodnění svého rozhodnutí. V takovém případě totiž nelze odmítnout provedení důkazu jen proto, že žalobce výslovně tento důkaz nenavrhl; takto tvrdý formalistický přístup nemá oporu v zákonných ustanoveních.“

V projednávané věci je zřejmé, že stěžovatel v průběhu vytýkacího řízení návrh na provedení výslechu pana Volného sám nenavrhoval. Jako osobu jednající za společnost dodavatele stěžovatel označil pana Volného při ústním jednání konaném dne 27. 1. 2003. Návrh na provedení důkazu výslechem této osoby nečinil stěžovatel ani v rámci řízení odvolacího poté, co se dozvěděl, že správci daně vznikly pochybnosti o oprávnění této osoby jednat za společnost dodavatele. Lze tak přisvědčit městskému soudu o nečinnosti stěžovatele ve vztahu k provedení tohoto důkazu. Aktivitu nelze dovozovat, jak se mylně domnívá stěžovatel, z toho, že akceptoval, že správce daně hodlá svědka pana Volného vyslechnout ani z následné kritiky postupu správce daně při jeho předvolání. Stěžovateli nic nebránilo, pokud se ze sdělení důvodů rozdílu mezi daní přiznanou a vyměřenou dověděl, že správce daně chtěl svědka vyslechnout, avšak tento se k výslechu nedostavil, jeho provedení znovu navrhnout, případně na něm trvat. Namísto toho se stěžovatel zaměřil pouze na procesní výtky dosavadního postupu správce při obstarání si svědecké výpovědi.

Ve světle závěrů výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu je správce daně povinen, i za situace, kdy stěžovatel příslušný důkazní návrh sám nečiní, provést výslech jemu známého svědka, pokud je výpověď tohoto pro zjištění skutkového stavu nezbytná. Tato povinnost by správce daně nestíhala pouze v případě, že skutkový stav byl pro správné stanovení daně zjištěn natolik spolehlivě, že by nebylo třeba provádět další důkazy. O takový případ však v projednávané věci nejde. Závěr městského soudu o oprávnění přehodnotit původně zamýšlený rozsah dokazování a možnosti upustit od výslechu pana Volného zejména proto, že stěžovatel návrh na vyslechnutí jmenovaného jako svědka sám nečinil, by byl obhajitelný pouze v případě, že by se výpověď pana Volného jako svědka jevila s ohledem na provedené výsledky dokazování nadbytečnou. Správce daně ani odvolací orgán taktéž svůj záměr upustit od výslechu pana Volného jako svědka nijak neodůvodnili. Lze tak souhlasit se stěžovatelem, že z odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaného nevyplývá, že by byl výslech pana Volného pro předmětné daňové řízení nadbytečný. Navíc ve sdělení důvodů rozdílu bylo správcem daně uvedeno, že cílem výslechu svědka mělo být ověření, jakým způsobem zboží dodavatel nabyl a zda je měl skutečně ve svém vlastnictví, což je pro posouzení uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění podstatné. Proč správce daně od výslechu svědka upustil, není z napadeného rozhodnutí patrné, když je v tomto pouze konstatováno, že se svědek bez omluvy nedostavil. Ze správního spisu taktéž nevyplývá, že by odvolací orgán důkazní řízení jakkoli doplňoval a že by se pak s ohledem na doplněné dokazování stala výpověď pana Volného jako svědka nadbytečnou.

S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že správce daně a následně odvolací orgán pochybili, pokud výslech jednatele dodavatele pana Volného neprovedli, neboť tento byl pro předmětné daňové řízení stěžejním a nedostáli tak své povinnosti dle § 31 odst. 2 daňového řádu. Pokud chtěl správce daně zpochybnit doklady předložené stěžovatelem o deklarovaném obchodním případě tak, aby důkazní břemeno ohledně prokázání nároku na odpočet daně nadále nesl stěžovatel, měl přistoupit k výslechu svědka a v případě, že se tento k výpovědi po prvním předvolání bez omluvy nedostavil, předvolat jej opětovně, případně ho nechat předvést. Ze správního spisu vyplývá, že svědek nebyl zcela nekontaktní. Dožádaný místně příslušný správce daně společnosti P+F, v. o. s. ve výsledcích dožádání ze dne 23. 8. 2002 mimo jiné sdělil, že s panem Volným byla zahájena daňová kontrola. Dne 29. 8. 2003 pak správce daně obeznámil s tím, že daňová kontrola byla 6. 1. 2003 ukončena, přičemž došlo ke stanovení daně podle pomůcek, neboť statutární orgán společnosti ani žádný ze společníků nepředložili účetní či jiné doklady. Jak již bylo výše uvedeno, pokud se rozhodl správce daně s ohledem

na výsledky provedených důkazů upustit od provedení výslechu, bylo na něm, aby svůj závěr řádně odůvodnil. To se v projednávané věci nestalo.

Nejvyšší správní soud nesdílí názor žalovaného, dle kterého závěry rozsudku č. j. 1 Afs 45/2006 - 55 nelze s ohledem na dobu vydání rozsudku použít, neboť neodpovídaly běžné praxi finančních úřadů. Povinnost správce daně dostatečně zjistit skutkový stav a přihlídnout ke všemu, co v řízení vyjde najevo, stejně jako povinnost odůvodnit postup při dokazování, jsou povinnosti vyplývající se základních zásad daňového řízení, které správce daně stíhají od účinnosti zákona daňového řádu.

Se stěžovatelem však nelze souhlasit, pokud tvrdí, že správce daně měl mimo jiné prověřit, kdy došlo k prodeji obchodních podílů společnosti dodavatele a z jakých důvodů tomu tak bylo. Dle názoru stěžovatele je s podivem, že společnost P+F nevyvíjela žádnou činnost, neboť by pak musela být hledána odpověď na otázku, proč pan Volný a J. H. kupovali obchodní podíly ve firmě, kterou nechtěli provozovat. Zjištění výše uvedených skutečností jde nad rámec povinností správce daně. Důvod převodu obchodních podílů u vystavitele daňového dokladu je pro posouzení vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z tohoto dokladu bez významu. Pokud však správce daně z obchodního rejstříku zjistil, že předložené smlouvy, jež měl dle tvrzení stěžovatele, podepsat za společnost P+F, v. o. s. pan Volný, jsou podepsány před datem zápisu pana Volného jako statutárního orgánu společnosti, mohl tyto skutečnosti projednat se stěžovatelem a dát tak stěžovateli prostor, aby vzniklé rozpory odstranil.

Stěžovatel dále v kasační stížnosti namítá, že městský soud nesprávně posoudil námitku porušení práv stěžovatele ve vytykáacím řízení, neboť stěžovatel nebyl seznámen s hodnocením jím předložených důkazních prostředků a nebyly mu sděleny pochybnosti o předložených důkazních prostředcích a podaných vysvětleních. Městský soud k této námitce uvedl, že zajištění práv daňového subjektu při vytykáacím řízení v době vydání napadeného rozhodnutí v sobě nezahrnovalo povinnost správce daně sepsat zprávu o výsledku vytykáacího řízení a tuto s daňovým subjektem projednat.

Stěžovatel namítá, že takové stanovisko je v rozporu s právními předpisy. Jestliže daňový subjekt nemá možnost vyjádřit se k prováděným důkazům v průběhu prvostupňového řízení, ale teprve až v průběhu odvolacího řízení, stává se daňové řízení jednostupňovým. Navíc jsou porušena práva daňového subjektu, když podané odvolání nemá odkladný účinek. Mohlo by tak dojít k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

Výše uvedené námitky posuzoval Nejvyšší správní soud podle níže uvedených zákonných ustanovení.

Vytykáací řízení je řízením, v němž má správce daně určitá kontrolní oprávnění. Podle § 43 odst. 1 daňového řádu, ve znění aplikovaném na věc stěžovatele (tj. před novelizací provedenou zákonem č. 270/2007 Sb.), platilo, že „vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal“.

Pokud jde o průběh a ukončení vytykáacího řízení, zákon nestanovil povinnost správce daně projednat s daňovým subjektem výsledky vytykáacího řízení. S ohledem na skutečnost, že stejně jako u daňové kontroly, je předmětem vytykáacího řízení ve smyslu § 31 odst. 9 plnění

důkazního břemene daňového subjektu, dospěla judikatura soudů k závěru, že daňový subjekt má mít v průběhu vytykácího řízení obdobná práva, jaká má v průběhu kontroly. A to včetně práva na projednání výsledků vytykácího řízení. Tomuto pojetí odpovídá i dnes platné a účinné znění ustanovení § 43 daňového řádu. S ohledem na to, že podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod má každý daňový subjekt, bez výjimky a bez ohledu na použitý procesní postup, nezadatelné a nezpochybnitelné právo na to, aby jeho věc byla projednána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům, je třeba trvat bez ohledu na absenci výslovné zákonné povinnosti v ustanovení § 43 na tom, aby správce daně výsledky vytykácího řízení s daňovým subjektem projednal. Správce daně přitom nebyl povinen sepsat zprávu a tuto předložit k vyjádření před ukončením vytykácího řízení daňovému subjektu, nýbrž v souladu se zásadou součinnosti a zásadou volného hodnocení důkazů, byl povinen daňovému subjektu výsledky dokazování (např. ústně při jednání) sdělit, tak aby se k nim mohl daňový subjekt vyjádřit.

Ze správního spisu je patrné, že stěžovatel vždy reagoval na výzvy správce daně a předkládal důkazní prostředky. Správce daně bez součinnosti se stěžovatelem z úřední povinnosti v souladu s § 31 odst. 2 daňového řádu prověřoval deklarované zdanitelné plnění z faktury č. 85/2002 u dodavatele. Výše uvedenému postupu správce daně, kdy z vlastní iniciativy prověřoval deklarovaný obchodní případ u dodavatele, nelze ničeho vytknout, avšak v případě, když výsledky dožádání jsou rozporné se skutečnostmi tvrzenými daňovým subjektem a správci daně v důsledku tohoto vzniknou pochybnosti o deklarovaných obchodních případech, je na správci daně, aby tyto pochybnosti daňovému subjektu v průběhu řízení sdělil.

Tento soud již judikoval, že „správce daně musí daňovému subjektu umožnit, aby mohl rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňový subjekt jím musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Smyslem a účelem důkazního řízení není daňový subjekt „nachytat“ na nejasnostech, jež se v řízení objeví, nýbrž zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit, je-li to možné. Jen tak je vyhověno ústavní kaucele zákažu překvapivosti rozhodování o právech a povinnostech“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, publ. na www.nssoud.cz; srov. v této souvislosti i náleží Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, publ. pod č. 32/2004 Sb. ÚS).

Jestliže správci daně vznikly v souvislosti s výsledky provedených dožádání pochybnosti o deklarovaném plnění, přičemž nekontaktnost, nepodávání daňových příznání a vyhýbání se daňovému řízení ze strany dodavatele bezesporu patří mezi skutečnosti zpochybňující deklarovaný obchodní případ, byl správce daně povinen stěžovateli sdělit důvod svých pochybností a byl oprávněn od něho žádat k odstranění těchto pochybností poskytnutí dalších důkazních prostředků, které měl stěžovatel k dispozici. Stěžovateli by tak byl za situace, kdy si správce daně obstarával důkazy bez jeho součinnosti, poskytnut dostatečný prostor pro to, aby označil a předložil všechny důkazní prostředky, kterými lze prokázat skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně.

Správce daně v souladu se zásadou součinnosti a zásadou volného hodnocení důkazů nepostupoval. Jak již bylo výše uvedeno, správci daně nic nebránilo již ve výzvě ze dne 20. 11. 2002 či v rámci ústního jednání konaného dne 27. 1. 2003, kdy mu bylo stěžovatelem sděleno, že za společnost dodavatele jednal pan Volný, sdělit stěžovateli výsledky dožádání ze dne 23. 8. 2002 na Finanční úřad v Českých Budějovicích, ze kterých vyplynulo, že současný jednatel pan Volný se poté, co s ním byla zahájena daňová kontrola, daňovému řízení vyhýbá a na výzvy nereaguje. To se však v průběhu celého vytykácího řízení nestalo. Správce daně vytykácí řízení vydáním platebního výměru dne 4. 11. 2003 ukončil.

Správce daně výše vytčenou procesní vadu mohl napravit bezprostředně po vydání platebního výměru, kdy reagoval na žádost stěžovatele dle § 32 odst. 9 daňového řádu. Pokud by správce daně formou sdělení důvodu rozdílu mezi daní přiznanou a daní vyměřenou, stěžovateli sdělil výsledky dokazování, tzn. řádně odůvodnil, proč neosvědčil jako důkaz stěžovatelem předložené listiny, resp. z jakých důvodů mu vznikly pochybnosti o předložených důkazních prostředcích a taktéž pokud by uvedl důkazy svědčící závěru o neprokázání nároku na odpočet z deklarovaného obchodního případu, pak by měl Nejvyšší správní soud za to, že by správce daně vytýkaný procesní nedostatek spočívající v neprojednání výsledků vytýkacího řízení před správcem daně, byl odstraněn bez toho, aniž by byl stěžovatel jakýmkoliv způsobem krácen na svých právech. Stěžovatel by v takovém případě mohl kvalifikovaně sestavit odvolání, předkládat důkazní prostředky, případně navrhnout výslechy svědků a reagovat tak na rozhodovací důvody, jež vedly správce daně k závěru o neprokázání nároku na odpočet daně.

Nejvyšší správní soud však dochází k závěru, že sdělení důvodů neuznání odpočtu ze dne 29. 12. 2003 není dostatečně odůvodněno. Nejvyšší správní soud považuje za vhodné ocitovat z rozsudku tohoto soudu ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 8/2004 - 76, www.nssoud.cz, následující: „*Sdělení důvodu rozdílu mezi přiznanou daní a daní vyměřenou správcem daně podle § 32 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nemusí obsahovat žádné zvláštní náležitosti: ob stojí, pokud obsahuje označení důvodu a odkaz na jeho předchozí projednání. Pro běh odvolací lhůty ve smyslu odst. 10 téhož ustanovení je rozhodné, že správce daně doručil daňovému subjektu vyrozumění, a to bez ohledu na jeho obsah.*“ Výkladem a contrario je proto nutno dospět k závěru, že neobstojí takové sdělení, které neobsahuje ani takové základní náležitosti, resp. odůvodnění, jako je důvod změny daňového základu či daně a odkaz na projednání této otázky se správcem daně. V souzené věci se však správce daně ve sdělení ze dne 29. 12. 2003 omezil na pouhé konstatování, že nárok na odpočet daně z daňového dokladu č. 85/2002 nebyl stěžovateli uznán z důvodu, že v rámci provedeného důkazního řízení nebylo ve smyslu ust. § 19a odst. 1 zákona o DPH prokázáno přijetí zdanitelného plnění od plátce daně P+F, v. o. s. Správce daně neosvědčil jako důkaz podání stěžovatele ze dne 12. 12. 2002. Dle správce daně nebylo prokázáno, že předložená obchodní smlouva byla uzavřena osobou k tomuto úkonu oprávněnou. Z faktur za prodej stavebnic není zřejmé, zda se jednalo o stavebnice nakoupené od dodavatele, z faktur za poskytnuté práce a služby na reklamní a marketingové kampani není zřejmé, zda pro jejich realizaci byla využita databáze nakoupená od dodavatele, přejímky zboží na sklad nebyly správci daně předloženy vůbec a z tohoto důvodu výdejky zboží neprokazují, že se jedná o zboží nakoupené od dodavatele.

Takové sdělení je nedostatečné. Vzhledem k okolnosti, že správce daně je dle daňového řádu oprávněn vydávat rozhodnutí – platební výměr bez toho, aby obsahoval odůvodnění, je sdělení, v případě, že správce daně postupoval v získávání důkazů i bez součinnosti s daňovým subjektem, často jediným vyrozuměním správce daně daňovému subjektu o tom, co bylo příčinou změny daňové povinnosti. V předmětném sdělení absentuje hodnocení všech důkazních prostředků. Správce daně poprvé seznatelným způsobem vyjádřil pochybnosti o předložených obchodních smlouvách, ovšem bez toho, aniž by uvedl, proč mu tyto pochybnosti vznikly. Za hodnocení důkazů lze ve výše uvedeném sdělení považovat pouze tu část, kdy správce daně uvedl, že „*prejímky zboží na sklad nebyly správci daně předloženy vůbec a z tohoto důvodu výdejky zboží neprokazují, že se jedná o zboží nakoupené od dodavatele.*“ Tuto část odůvodnění však stěžovatel v odvolání a následně v žalobě napadl, když namítal, že přejímka na sklad byla správci daně předložena dne 13. 12. 2002, což správce daně osvědčil na kopii podání. Z odůvodnění odvolání není patrné, jak na tuto odvolací námitku žalovaný reagoval. Městský soud se pak s obsahově shodnou žalobní námitkou odmítl zabývat s následujícím odůvodněním: „*Pokud žalobce poukazuje na hodnocení důkazních prostředků učiněné správcem daně*

ve sdělení ze dne 29. 12. 2003, k tomu je třeba uvést, že se nejedná o odůvodnění rozhodnutí, proto soud nepovažuje za potřebné, aby se takto sdělovanými důvody žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval, případně aby k nim soud přihlížel při rozhodování o žalobě.“

S výše uvedeným názorem městského soudu nelze souhlasit. Ve smyslu ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Pokud je předmětem odvolacího řízení platební výměr, jež nemusí obsahovat odůvodnění, může daňový subjekt za situace, kdy nebyl seznámen s výsledky dokazování v jeho průběhu, seznat rozhodovací důvody správce daně pouze ze sdělení dle § 32 odst. 9 daňového řádu. Je potom logické, že případné odvolací námitky budou směřovat proti sděleným rozhodovacím důvodům.

Vytýkanou procesní vadu spočívající v neprojednání výsledků vytykácího řízení a nerespektování zásady součinnosti, mohl bez toho, aniž by došlo k porušení zásady dvojinstačnosti, napravit taktéž odvolací orgán v rámci odvolacího řízení, což však neučinil.

Ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu dává odvolacímu orgánu právo v rámci odvolacího řízení výsledky daňového řízení doplňovat i odstraňovat vady řízení. Zásada zachování dvojinstačnosti řízení je v takových případech zachována s ohledem na § 48 odst. 7 daňového řádu, dle kterého do doby, než je o odvolání rozhodnuto, může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat. Ve smyslu výše uvedeného je tedy odvolací orgán oprávněn doplňovat odvolací řízení o nové důkazy, avšak za předpokladu, že s nimi řádně seznámí daňový subjekt, a to ovšem ještě před vydáním rozhodnutí o odvolání, aby měl odvolatel dostatečný prostor na nově doplněná zjištění odvolacího orgánu reagovat.

Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené uzavírá, že daňové řízení, jež předcházelo vydání žalobou napadeného rozhodnutí bylo stíženo procesními vadami, pro které měl městský soud rozhodnutí zrušit. Protože tak městský soud neučinil, Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než napadený rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), v němž je tento soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí rozhodne městský soud i o náhradě nákladů tohoto řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 18. prosince 2009

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu