



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **P. Ž.**, zastoupen Mgr. Petrem Fučíkem, advokátem se sídlem Husova 7, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2008, čj. 4081/08-1300, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 1. 2009, čj. 10 Ca 206/2008 - 76,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 1. 2009, čj. 10 Ca 206/2008 - 76, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2002 až prosinec 2002, leden 2003 až prosinec 2003 a leden 2004 až prosinec 2004. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce v daňovém řízení neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od společnosti TELSPO VÁGNER, spol. s r. o. (dále jen „TELSPO VÁGNER“), přitom v daňových přiznáních uplatnil odpočet DPH na vstupu z těchto plnění. Tytéž závěry učinil správce daně taktéž ohledně zdanitelných plnění přijatých žalobcem od několika dalších daňových subjektů. Správce daně proto doměřil žalobci za kontrolovaná zdaňovací období 30 platebními výměry ze dne 13. 7. 2006 DPH v souhrnné výši 2 385 813 Kč. Žalobce podal proti platebním výměrům odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 5. 2007, čj. 2491/07-1300, zamítl. Uvedené rozhodnutí žalovaného bylo následně zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 8. 2007, čj. 10 Ca 105/2007 - 30. Žalovaný vydal v této věci nové rozhodnutí o odvolání, a to čj. 4081/08-1300 ze dne 14. 7. 2008.

[2] Žalobce podal žalobu i proti novému rozhodnutí žalovaného, ta však byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích označeným v záhlaví. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v rozsahu žalobních bodů, tj. jen ve vztahu k závěrům žalovaného ohledně zdanitelných plnění, která měl žalobce přijmout od společnosti TELSPO VÁGNER. Krajský soud uvedl, že jestliže nebylo zdanitelné plnění fakticky uskutečněno, nelze naplnit důkazní povinnost pouze předložením formálně správného daňového dokladu. Daňový subjekt tak nemá jen povinnost předložit daňové doklady, které splňují formální požadavky stanovené zákonem, ale je povinen prokázat, že došlo k faktickému plnění, které daňový doklad zachycuje. Daňový doklad, který simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést správce daně k požadavku, aby daňový subjekt podal důkaz existence zdanitelného plnění. Ke zpochybnění pravdivosti daňového dokladu může vést např. skutečnost, že jeho vystavitel jej nezahrnul do svého účetnictví jako v dané věci. Žalobce na výzvu správce daně prokazoval přijetí zdanitelného plnění spočívajícího v dodání čistících a úklidových prostředků a balících fólií daňovými doklady. Správce daně rozsáhlým dokazováním toto tvrzení vyvrátil. Žalobce neunesl důkazní břemeno. Pro věc bylo podstatné prokázat, že žalobce přijal od společnosti TELSPO VÁGNER plnění uvedená na daňových dokladech. Důkazní břemeno nesl žalobce, který uplatnil nárok na odpočet DPH, nikoliv správce daně. Žalovaný své závěry důkazního řízení zcela konkrétně a podrobně popsal, specifikoval. Z důkazního řízení vyplynulo, že společnost TELSPO VÁGNER v letech 2002 až 2004 žádná zdanitelná plnění neposkytla, a tudíž je žalobce nemohl ani přijmout.

[3] Krajský soud se dále zabýval námitkou, že nebyl proveden výslech svědka pana R. V. Ze spisu vyplynulo, že žalovaný provedl dva výslechy pana R. V., v opakovaném odvolacím řízení se snažil předvolat jej k opětovnému výslechu, neboť žalobce navrhl provést tento důkaz. Svědek se však k výslechu ani přes několikrát předvolání ze strany správce daně nedostavil, pokus o předvedení Policií ČR byl neúspěšný. Soud proto nepřisvědčil námitce žalobce, že nebyl proveden výslech pana V. Ačkoliv žalobce nebyl formálně zpraven o tom, že po zrušení rozhodnutí žalovaného krajským soudem se vrátilo daňové řízení do stádia odvolacího řízení, žalovaný umožnil žalobci uplatnit obranu proti závěrům vysloveným v rámci doplněného odvolacího řízení.

II.

Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[5] Stěžovatel předně poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích čj. 10 Ca 105/2007 - 30, kterým bylo zrušeno předchozí rozhodnutí žalovaného v této věci a v němž krajský soud dospěl k závěru, že žalobce prokázal přijetí zdanitelného plnění od společnosti TELSPO VÁGNER, použití přijatého plnění k dosažení obratu a řádné zaúčtování plnění. Tento právní názor krajského soudu je plně v souladu s ustálenou judikaturou reprezentovanou rozsudky Krajského soudu v Brně sp. zn. 30 Ca 100/99 a sp. zn. 30 Ca 227/99 a nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 232/02. Dle této judikatury prokazuje daňový subjekt nárok na odpočet daňovými a účetními doklady. Pokud má správce daně pochybnosti o důkazní hodnotě těchto dokladů, přenáší se důkazní břemeno na správce daně. Nové rozhodnutí žalovaného, které je předmětem tohoto řízení, je však zcela v rozporu s prvním rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích v této věci. Krajský soud totiž ve svém prvním rozsudku shledal, že stěžovatel přijal zdanitelná plnění, použil je k dosažení obratu a řádně zaúčtoval, a proto přešlo důkazní břemeno na správce daně. Ve svém druhém rozsudku však krajský soud uvádí, že důkazní břemeno nesl stále stěžovatel, nikoliv správce daně.

Rozporné je i hodnocení svědecké výpovědi pana R. V. Krajský soud v prvním rozsudku usoudil na podkladě této svědecké výpovědi, že bylo přijato zdanitelné plnění, v druhém rozsudku vyhodnotil stejnou svědeckou výpověď jako nevěrohodnou. Žalovaný nadto neprovedl nový výslech pana R. V. a ani nevyčerpal všechny zákonné prostředky k zajištění účasti svědka. Krajský soud se svými protichůdnými právními závěry dopustil vady řízení, která má vliv na zákonnost rozhodnutí. Jestliže se daňový subjekt řídí závazným právním názorem soudu, nemůže být následně v pokračujícím řízení překvapen tím, že soud zaujme stanovisko opačné. Stěžovatel při vědomí, že dle názoru krajského soudu je důkazní břemeno na žalovaném, nenavrhol v opakovaném odvolacím řízení provedení dalších důkazů. Pokud by věděl, že důkazní břemeno stíhá daňový subjekt, postupoval by v řízení aktivně a navrhl provedení dalších důkazů. Změna právního hodnocení nemůže mít oporu v nových důkazech provedených v opakovaném odvolacím řízení, neboť výslechy pana Š., pana T. a paní P. se nijak netýkaly způsobu nabytí zboží stěžovatelem a ani nepotvrdily, že stěžovatel nemohl nakoupit zboží od společnosti TELSPO VÁGNER.

[6] Stěžovatel namítá, že krajský soud chybně hodnotil zprávu Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě o provedené daňové kontrole u společnosti TELSPO VÁGNER. Soud je toho názoru, že ze závěrů daňové kontroly uvedené společností vyplývá, že tato společnost nemohla poskytnout v letech 2002 – 2004 stěžovateli žádné zdanitelné plnění, a stěžovatel je tak nemohl přijmout. Kontrola provedená u společnosti TELSPO VÁGNER je však nezákonná, neboť dodatečné platební výměry nebyly doručeny společnosti TELSPO VÁGNER, nýbrž jednatelem společnosti. Společnosti nikdy nebylo oznámeno zahájení daňové kontroly, ve zprávě o daňové kontrole chybí datum ukončení kontroly. Zprávu o daňové kontrole vyhotovil Finanční úřad ve Vysokém Mýtě, avšak celou ji provedla paní P., zaměstnankyně Finančního úřadu v Českých Budějovicích. Z výslechu svědka V. provedeného v rámci této daňové kontroly navíc jednoznačně vyplývá, že společnost TELSPO VÁGNER pravidelně dodávala stěžovateli zboží, svědek identifikoval i sortiment. Společnost bohužel zůstala proti uvedeným závěrům správce daně nečinná. Stěžovatel však nenese odpovědnost za plnění zákonných povinností společností TELSPO VÁGNER. Nesplnění povinností touto společností nemůže automaticky znamenat, že stěžovatel nepřijal od této společnosti v letech 2002 – 2004 žádné zdanitelné plnění. Stěžovatel nebyl účastníkem daňového řízení vedeného se společností TELSPO VÁGNER a nemohl se bránit proti závěrům tohoto řízení. Krajský soud ve svém druhém rozsudku nerespektoval názor obsažený v rozsudku prvním, totiž že stěžovatel nemá povinnost dokladovat a prokazovat obchodní činnost dodavatele zboží.

[7] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud opomenul námitku stěžovatele, dle níž není z rozhodnutí žalovaného patrné, na základě jakých důkazů dospěl žalovaný k závěrům uvedeným na straně 22 a 23 rozhodnutí (žalovaný zjistil, že zboží nenalezl v nabídce českých prodejců). Z rozhodnutí není zřejmé, o jaké důkazy jsou opřeny tyto závěry žalovaného, což má za následek, že se stěžovatel nemohl proti těmto závěrům bránit. Krajský soud se s uvedenou námitkou nevypořádal, a dokonce použil závěry žalovaného pro svoji vlastní argumentaci, čímž zatížil své rozhodnutí vážnou vadou.

[8] Stěžovatel nevěděl, že ve věci probíhá opakované odvolací řízení, při němž dochází k doplňování dokazování. Správce daně ve svých úkonech uváděl, že je činí v rámci daňové kontroly. Teprve na závěr se stěžovatel dozvěděl, že řízení je ve stádiu odvolacího řízení. Postup správce daně a žalovaného byl zmatečný, nezákonný, přičemž vady řízení nelze zhojit až v závěru řízení. Stěžovatel se neztotožňuje se závěrem krajského soudu, že nebyl výše popsáným postupem správce daně a žalovaného zkrácen na svých právech.

[9] Na závěr kasační stížnosti vznáší stěžovatel námitku prekluze. Dle stěžovatele je nepochybné, že daňová kontrola byla zahájena dne 26. 11. 2004. Od konce tohoto roku začala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta. Úkony správce daně učiněné v rámci daňové kontroly nemají vliv na běh této lhůty. Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 5 Afs 42/2004 - 61 uvedl, že v prekluzivní lhůtě musí být daň doměřena pravomocně. Jelikož krajský soud zrušil první rozhodnutí žalovaného, byla daň pravomocně doměřena až druhým rozhodnutím žalovaného, tj. dne 14. 7. 2008, po uplynutí prekluzivní lhůty. Správce daně uvádí v předkládací zprávě jako datum prekluze den 18. 3. 2008. Otázku, zda došlo k prekluzi daně, musí odvolací orgán nepochybně zkoumat vždy z úřední povinnosti (§ 50 odst. 3 daňového řádu). Prekluzi daně musí z úřední povinnosti zkoumat i správní soud (nálezn Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 1420/07 nebo sp. zn. IV. ÚS 545/07). Krajský soud zatížil proto své řízení vadou, neboť nepřihlédl ex offo k prekluzi daně.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[10] Žalovaný předně uvádí, že v doplněném odvolacím řízení postupoval zcela v intencích rozsudku krajského soudu čj. 10 Ca 105/2007 - 30. Správce daně se následně zabýval způsobem nabytí zdanitelných plnění stěžovatelem od společnosti TELSPO VÁGNER. Správce daně si vyžádal informaci o výsledcích daňové kontroly provedené Finančním úřadem ve Vysokém Mýtě u jmenované společnosti. Dle poskytnuté informace neuskutečnila společnost TELSPO VÁGNER v letech 2002 – 2004 žádné zdanitelné plnění. Námitka nezákonnosti daňové kontroly u společnosti TELSPO VÁGNER byla uplatněna teprve v řízení o kasační stížnosti, ačkoliv mohla být uplatněna již dříve, a proto je dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná. Žalovaný přesto k této námitce uvádí, že nehodnotil zákonnost daňové kontroly u společnosti TELSPO VÁGNER, nýbrž jen vycházel z listinného důkazu, kterým je informace Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě. Bylo jasně prokázáno, že tato společnost neuskutečňovala zdanitelná plnění, a tudíž nemohl stěžovateli vzniknout nárok na odpočet DPH.

[11] Výpovědi svědků, pana Š., pana T. a paní P., provedené v doplněném odvolacím řízení, vyvracejí tvrzení pana V. ohledně obchodních kontaktů mezi společností TELSPO VÁGNER a stěžovatelem. Jmenovaní svědci bydlí v obci K. D. v sousedství pozemku, na němž se nalézá sklad společnosti TELSPO VÁGNER, odkud mělo být rozváženo zboží panem V. přímo zákazníkům stěžovatele. Svědci však shodně vypověděli, že na pozemku nebyl žádný ruch, nepohybovaly se na něm žádné osoby ani nepřijížděla žádná auta. Dle žalovaného je zřejmé, že ve skladu nedocházelo ke skladování zboží ani manipulaci s ním, neboť při uváděném objemu obchodů by si museli sousedé všimnout nějakého provozu.

[12] Žalovaný nesouhlasí s názorem stěžovatele, že správce daně nepředvolal k opakovanému výsledku pana V. Správce daně opakovaně předvolal tohoto svědka k provedení dalšího výsledku, svědek si však předvolání buď nevyzvedl, nebo se z ústního jednání omluvil. Správce daně dokonce nechal předvést svědka k výsledku Policií ČR, v daný den se však nezdržoval na adrese svého bydliště. Žalovaný fakticky nemohl provést výslech, přičemž použil všech zákonných prostředků k zajištění jeho účasti na ústním jednání.

[13] Žalovaný připouští, že správce daně během úkonů opakovaného odvolacího řízení chybně uváděl, že se jedná o úkony v rámci daňové kontroly. Daňová kontrola přitom byla ukončena již 25. 5. 2006. Z prvního rozsudku krajského soudu zcela jednoznačně plyne, že bylo zrušeno pouze rozhodnutí o odvolání, které vydal žalovaný. Řízení se proto nutně ocitlo znovu ve fázi odvolacího řízení. Daňový řád neukládá správci daně povinnost informovat daňový subjekt o tom, že řízení se po zrušení rozhodnutí o odvolání krajským soudem vrací do stádia

odvolacího řízení. To navíc musel stěžovatel vědět, neboť byl v této fázi řízení zastoupen advokátem, tj. fundovaným zástupcem v oblasti práva. V protokolu ze dne 16. 1. 2008 o projednání závěrů důkazního řízení je uvedeno, že se jedná o dokazování v doplněném odvolacím řízení. Jestliže správce daně dříve chybně uvedl, že se jedná o pokračování v daňové kontrole, nemá tato vada vliv na zákonnost provedených úkonů, neboť stěžovatel nebyl nikterak zkrácen na svých právech.

[14] K námitce prekluze upozorňuje žalovaný na skutečnost, že daň byla pravomocně doměřena již prvním rozhodnutím ze dne 14. 5. 2007, následně dne 23. 11. 2007 provedl žalovaný výslech tří svědků za účasti zástupce stěžovatele, dne 16. 1. 2008 seznámil stěžovatele se závěry důkazního řízení provedeného v rámci doplnění odvolacího řízení. Je tedy zřejmé, že ještě před uplynutím prekluzivní lhůty učinil žalovaný (resp. správce daně) vůči stěžovateli úkon směřující k doměření daně, který otevřel běh nové tříleté prekluzivní lhůty (s odkazem na judikaturu NSS).

IV.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přezkoumatelností rozsudku a vadami řízení před krajským soudem [důvody dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] – tedy opomenutím žalobních bodů (**IV.A.**), námitkou prekluze (**IV.B.**) a námitkou překvapivosti rozsudku krajského soudu (**IV.C.**). Následně se soud v části **IV.D.** vypořádal s námitkami ohledně vad daňového řízení [důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Na závěr se soud zabýval posouzením právní otázky [důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] - rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (**IV.E.**).

IV.A.

Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu – opomenutí žalobních bodů

[17] Stěžovatel v bodě VI. kasační stížnosti namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Stěžovatel totiž v řízení před krajským soudem uplatnil žalobní bod, v němž napadal rozhodnutí žalovaného z toho důvodu, že neoznačuje důkazy, z nichž žalovaný dovodil, že zboží uvedené na daňových dokladech nenalezl v nabídce českých prodejců (s. 22 – 23 rozhodnutí žalovaného). Tím zároveň žalovaný znemožnil stěžovateli bránit se proti jeho závěrům, čímž byl stěžovatel zkrácen na svých právech. Závěry žalovaného nemají oporu v provedeném dokazování.

[18] Krajský soud k této námitce řádně uplatněné stěžovatelem v žalobě (s. 5, pod bodem IV.) uvedl ve svém rozsudku na straně 10, že žalovaný zcela konkrétně a podrobně specifikoval závěry dokazování v rámci doplněného odvolacího řízení, a to v úředním záznamu ze dne 27. 12. 2007, čj. 282943/07/077930/1231. Se zde vyslovenými závěry seznámil stěžovatele při ústním jednání dne 16. 1. 2008, zmíněný úřední záznam mu předal. Své závěry sdělil i zástupci stěžovatele při ústním jednání dne 19. 2. 2008. Soud dále uvedl, že žalovaný předložil stěžovateli i informaci získanou od Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě týkající se daňové kontroly u společnosti TELSPO VÁGNER. Žalovaný zpochybnil, že stěžovatel přijal zdanitelná plnění od společnosti TELSPO VÁGNER, přičemž důkazy, o něž se pochybnosti žalovaného opírají, jsou označeny v úředním záznamu.

[19] Krajský soud se k tomuto žalobnímu bodu vyjádřil obecněji, než by bylo vhodné. Neuvedl konkrétní důkazy, na nichž spočívají zjištění žalovaného, jen odkázal na úřední záznam, v němž jsou tyto důkazy vyjmenovány. Jeho rozsudek lze přesto považovat v této části za přezkoumatelný. V rozsudku NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75 (publ pod č. 133/2004 Sb. NSS, všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná na www.nssoud.cz), se k této otázce v obecné rovině uvádí: „*Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.*“ Krajský soud se dopustil právě jenom dílčího nedostatku odůvodnění svého rozsudku, které však nepůsobí jeho nepřezkoumatelnost. Námitka je proto nedůvodná.

[20] Nejvyšší správní soud však musí z úřední povinnosti přihlídnout k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu z jiného důvodu, který stěžovatel v kasační stížnosti výslovně neuplatnil (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Stěžovatel v řízení před krajským soudem formuloval v závěrečném návrhu při jednání soudu žalobní bod, že se nemohl účastnit daňového řízení, které provedl Finanční úřad ve Vysokém Mýtě u společnosti TELSPO VÁGNER, a tudíž nemohl uplatňovat návrhy na doplnění dokazování. Závěry, které vzešly z tohoto řízení, proto nemohou jít k tíži stěžovatele (č. l. 72 soudního spisu). Krajský soud uvedený žalobní bod úplně pomínl, v odůvodnění rozsudku se k němu nikterak nevyjádřil. Tím zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů (viz rozsudek NSS ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004 - 74). Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že rozšiřovat žalobu o nové žalobní body lze pouze v rámci dvouměsíční lhůty pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.). Bude proto na krajském soudu, aby v dalším řízení nejprve posoudil včasnost tohoto žalobního bodu. Dojde-li k závěru, že se jedná o opožděný žalobní bod, zahrne svoji úvahu a z ní plynoucí závěr do odůvodnění rozsudku. Teprve tímto postupem bude respektováno právo stěžovatele na spravedlivý proces, neboť budou vypořádány všechny jeho žalobní body a z odůvodnění rozsudku budou zřetelné veškeré důvody rozhodnutí, proti nimž se bude moct stěžovatel za dodržení podmínek § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. bránit cestou nové kasační stížnosti (viz náleží ÚS ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, všechna zde cit. rozhodnutí ÚS jsou přístupná na <http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>).

[21] Ačkoliv Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je v části nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, nebrání tato skutečnost přezkoumání rozsudku z pohledu dalších kasačních námitek napadajících skutkové a právní závěry, které jsou oddělitelné od nepřezkoumatelné části rozsudku (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Tuto podmínku nenaplnují kasační námítka uvedené v části V. kasační stížnosti, tj. že žalovaný chybně hodnotil informaci Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě ohledně závěrů daňové kontroly provedené u společnosti TELSPO VÁGNER. Stěžovatel též napadá zákonnost daňové kontroly provedené u této společnosti a namítá, že procesní pasivita jiného daňového subjektu v průběhu jiné daňové kontroly nemůže jít k tíži stěžovatele. Stěžovatel nebyl dle svých slov účastníkem daňové kontroly provedené u společnosti TELSPO VÁGNER a nemohl se v jejím průběhu vyjádřit ani napadnout její závěry. Všechny tyto dílčí kasační námítka totiž závisí na posouzení žalobního bodu uvedeného v bodě [20] shora, a proto se k nim nyní nemůže soud vyjádřit.

IV.B.

Prekluze práva správce daně doměřit daň

[22] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, která má spočívat v tom, že krajský soud nepřihlédl z úřední povinnosti k prekluzi práva správce daně doměřit daň. Z ustálené judikatury Ústavního soudu (nálezy ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07 – *HMB, spol. s r. o.*, ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07 – *HMB, spol. s r. o.*, ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07 – *HMB, spol. s r. o.*, ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07 – *HMB, spol. s r. o.*, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1139/08 – *HMB, spol. s r. o.*, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1418/07 – *HMB, spol. s r. o.*, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08 – *HMB, spol. s r. o.*, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 1138/08 – *HMB, spol. s r. o.*, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 815/07 – *HMB, spol. s r. o.*, ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07 – *HMB, spol. s r. o.*, ze dne 23. 4. 2009, sp. zn. III. ÚS 1463/07 – *HMB, spol. s r. o.*, a ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07 – *HMB, spol. s r. o.*), plyne, že správní soud je povinen přihlédnout k prekluzi práva správce daně doměřit daň i bez návrhu. Totéž vyplývá i z recentní judikatury Nejvyššího správního soudu, která konstantní judikaturu ÚS plně následuje (rozsudek ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008 - 135, publ. pod č. 1851/2009 Sb. NSS).

[23] Pokud by stěžovatel uplatnil námitku prekluze v rámci řízení před krajským soudem, a krajský soud by se s takovou námitkou nevypořádal, jistě by jeho rozhodnutí bylo zatíženo nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Tak tomu ovšem v nyní projednávaném případě není, stěžovatel námitku prekluze v řízení před krajským soudem neuplatnil. K postupu krajského soudu za této situace se obecně NSS vyjádřil v cit. rozsudku čj. 1 Afs 145/2008 - 135, kde se mj. uvádí (zvýraznění doplněno): „Právě uvedené [povinnost přihlédnout k prekluzi i bez návrhu] nicméně nelze chápat tak, že by soudy musely v každém svém rozhodnutí z oblasti finančního práva explicitně zdůvodňovat, zda v dané věci došlo či nedošlo k prekluzi ve smyslu § 47 daňového řádu. Pokud účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uváděl [...]. Soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo.“ Obecně tedy bude platit, že Nejvyšší správní soud si v takovémto případě nejprve musí učinit úsudek o důvodnosti námitky prekluze práva doměřit daň. Teprve až zdejší soud postaví najisto, zda daň byla či nebyla doměřena v rámci prekluzivní lhůty, bude se teprve zabývat otázkou přezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu ve vztahu právě k otázce prekluze. Soud dospěje k závěru, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný, pokud se krajský soud v odůvodnění rozsudku nevyšlovl k otázce prekluze práva doměřit daň, neboť nebyl povinen tak učinit. Krajský soud tak není povinen učinit, pokud námitka prekluze nebyla v soudním řízení uplatněna, resp. k prekluzi krajský soud nemusel přihlédnout ani z úřední povinnosti, neboť k prekluzi nedošlo.

[24] S ohledem na právě uvedené se tedy jeví, že Nejvyšší správní soud může v této situaci posoudit otázku prekluze sám. S ohledem na specifika tohoto případu to ovšem není možné.

[25] Rozsudek krajského soudu byl vynesena v lednu 2009. V té době nebyl ještě závěr uvedený v bodě [22] s ohledem na stav judikatury zdaleka jednoznačný. Proti sobě tu tak stály dva nálezy Ústavního soudu (ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, a ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07 – *HMB, spol. s r. o.*), na straně jedné, a usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007 - 161, na straně druhé. Posléze uvedený názor rozšířeného senátu vedl k závěru, že k zániku práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu citovaného ustanovení téhož zákona soud přihlédnou jen k námitce účastníka řízení (publ. též pod č. 1542/2008 Sb. NSS).

K rozporu mezi judikaturou ÚS a NSS se v říjnu 2008 vyslovil též Nejvyšší správní soud, podle něhož „[z]a situace, kdy je zde rozhodnutí rozšířeného senátu obsáhle se vypořádávající s názorovými alternativami a ústící v přesvědčivě odůvodněný názor, nemůže soud v této věci upřednostnit názor Ústavního soudu, který je v prvním případě opřen o argumentaci míjející se s podstatou věci a ve druhém na onen první odkazující“ (rozsudek ze dne 9. 10. 2008, čj. 2 Afs 80/2008 - 67, ve věci *Městská energie, s. r. o.*). Tento rozsudek byl publikován pod č. 1744/2009 Sb. NSS v lednu 2009. Další nálezy ÚS k otázce prekluze, které názor rozšířeného senátu vyvrátily, byly vyneseny teprve později (srov. bod [22] pro jejich seznam).

[26] V lednu 2009 tedy existovala judikatura NSS, která vylučovala, aby krajský soud přihlédl k prekluzi z úřední povinnosti. Nelze tedy v žádném případě dovozovat, že pokud krajský soud k otázce prekluze v lednu 2009 mlčel, implicitně se s ní vypořádal. Za situace, kdy ani stěžovatel námitku prekluze v řízení před krajským soudem neuplatnil, byl by to tedy v podstatě teprve Nejvyšší správní soud, který by se poprvé v průběhu řízení před správními soudy k této otázce vyjádřil. To by ovšem vedlo ke zkrácení práv stěžovatele na soudní ochranu (viz přiměřeně nález ÚS sp. zn. I. ÚS 1534/08 cit. v bodě [20] shora). Jakkoliv tedy důvodnost námítky stěžovatele nelze přičítat na vrub krajského soudu, který postupoval v lednu 2009 přesně v intencích judikatury NSS, nutno dospět k závěru, že s ohledem na posun judikatury v průběhu roku 2009 se stal rozsudek krajského soudu ve vztahu k otázce prekluze nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Krajský soud se tedy ve svém novém rozsudku vysloví k námitce prekluze, jak ji nyní uplatnil stěžovatel.

IV.C.

Námitka změny právního názoru krajského soudu

[27] Jednou ze stěžejních námitek stěžovatele je, že krajský soud zaujal ve svém druhém rozsudku zcela opačný právní názor než v rozsudku prvním, čímž ve věci vydal překvapivé rozhodnutí. V prvním rozsudku měl podle stěžovatele krajský soud žalovaným provedené důkazní řízení posoudit tak, že stěžovatel prokázal přijetí zdanitelného plnění a jeho použití k dosažení obratu, ba naopak žalovaný měl nesprávně vyhodnotit provedené důkazy a neunést důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení, že stěžovatel nepřijal zdanitelné plnění. V druhém rozsudku krajský soud uvedl, aniž však dle stěžovatele došlo ke změně důkazního stavu, že důkazní břemeno je na straně stěžovatele, který dostatečně neprokázal, že přijal zdanitelné plnění od společnosti TELSPO VÁGNER.

[28] Nejvyšší správní soud zjistil, že krajský soud ve svém prvním rozsudku (čj. 10 Ca 105/2007 - 30) uvedl na straně 7, že plátce daně má nárok na odpočet DPH, prokáže-li, že přijal zdanitelné plnění, použil jej k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění a o zdanitelném plnění účtoval na základě daňového dokladu. Stěžovatele nepochybně tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání přijetí zdanitelného plnění. Soud shrnul výsledky dokazování správce daně a vyvodil z nich, že stěžovatel prokázal přijetí zdanitelných plnění a jejich použití pro podnikatelskou činnost. Jako zcela irelevantní hodnotil soud dokazování ohledně způsobu nabytí zboží dodavatelem stěžovatele (společností TELSPO VÁGNER). Ve vztahu k této skutečnosti nestíhá stěžovatele důkazní břemeno, neboť se týká jiného daňového subjektu. Žalovaný tedy pochybil, když na základě provedených důkazů uzavřel, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Krajský soud uvedl, že žalovaný může požadovat prokázání stěžovatelem uváděných skutečností jen těmi důkazními prostředky, které je stěžovatel schopen zajistit s přihlédnutím k běžné opatrnosti. Žalovaný nesprávně vyhodnotil provedené důkazy, zejména výslech svědka R. V. a dospěl k nesprávnému závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu k tomu, jak jeho dodavatel (společnost TELSPO VÁGNER) nabyl zboží následně dodané stěžovateli.

[29] V druhém rozsudku (čj. 10 Ca 206/2008 - 76) krajský soud s odkazem na rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006 - 107, uvedl, že stěžovatel má povinnost předložit k prokázání nároku na odpočet DPH nejen daňový doklad, ale též jiné důkazní prostředky svědčící o faktickém přijetí zdanitelného plnění. Krajský soud je toho názoru, že stěžovateli se nepodařilo vyvrátit důvodné pochybnosti správce daně, zda stěžovatel skutečně přijal zdanitelná plnění. Důkazní břemeno tedy nesl stěžovatel. Soud posoudil jako nedůvodnou námitku stěžovatele, že žalovaný neprokázal nevěrohodnost daňových dokladů. Soud zdůraznil, že důkazní břemeno v tomto směru tíží stěžovatele. Dle krajského soudu bylo povinností stěžovatele shromáždit důkazy (případně i nad rámec svých běžných obchodních potřeb), které by mohly prokázat, že došlo k přijetí zdanitelného plnění. Ohledně posledně uvedeného je důkazní břemeno vždy na straně plátce daně.

[30] Nejvyšší správní soud zhodnotil námitku následovně. Krajský soud shodně v obou rozsudcích vyložil, že stěžovatele tížilo důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že přijal od společnosti TELSPO VÁGNER zdanitelná plnění. Není důvodnou námitka, že stěžovatel byl zkrácen na svých právech, jelikož interpretací prvního rozsudku krajského soudu dospěl k přesvědčení, že důkazní břemeno leží na správci daně, a proto zůstal pasivní v doplněném odvolacím řízení. Krajský soud totiž shodně v prvním i druhém rozsudku zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání přijetí zdanitelných plnění nese stěžovatel. Stěžovatel byl nadto seznámen se závěry důkazního řízení doplněného v opakovaném odvolacím řízení a měl možnost navrhnout provedení dalších důkazů k prokázání svých tvrzení (tj. přijetí zdanitelných plnění). Rozsudky krajského soudu si neprotiřečí ani v tom, že stěžovatel nenese důkazní břemeno ohledně skutečností týkajících se jiných daňových subjektů (nabytí zboží dodavatelem stěžovatele).

[31] Jako zásadní nelze vnímat jistý nesoulad mezi závěrem soudu v prvním rozsudku, totiž že po stěžovateli lze žádat prokázání přijetí plnění pouze pomocí prostředků, které je stěžovatel schopen s ohledem na běžnou opatrnost daňového subjektu zajistit. V druhém rozsudku hovoří krajský soud o dokazování i pomocí prostředků shromážděných nad rámec běžných obchodních potřeb. Dle § 31 odst. 4 daňového řádu se jako důkazních prostředků užije všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu se zákonem. Správce daně dbá na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a provádí i důkazy, které daňový subjekt nenavrl (§ 31 odst. 2 daňového řádu). Následně provádí správce daně volné hodnocení důkazů. Daňový subjekt musí vždy snést takové důkazy, aby dostatečně prokázal svá tvrzení, a to i ve světle jiných provedených důkazů, které tvrzení daňového subjektu vyvracejí či alespoň činí nevěrohodnými. Je tedy ve výlučném zájmu daňového subjektu, aby nabídl jako důkaz i prostředky, které přesahují rámec běžných obchodních potřeb. Bude tomu tak zejména v situaci, kdy správce daně provedl důkazy, které činí nevěrohodným účetnictví a jiné záznamy daňového subjektu a které svědčí v neprospěch tvrzení daňového subjektu, přičemž těmito „nepříznivým“ důkazům lze vzhledem k jejich charakteru a obsahu přičítat značnou váhu. Jestliže v této důkazně nepříznivé situaci není daňový subjekt schopen navrhnout provedení důkazů, které přesahují rámec běžných obchodních potřeb, je pravděpodobné, že neunesl své důkazní břemeno. Tato rozdílná tvrzení krajského soudu nelze považovat za rozpor, neboť byla učiněna za velmi odlišného důkazního stavu (viz níže).

[32] Zdánlivý rozpor tak spočívá v tom, že krajský soud v prvním rozsudku dospěl k závěru, že stěžovatel prokázal přijetí zdanitelných plnění (unesl důkazní břemeno), v druhém rozsudku posoudil výsledky dokazování opačně, tj. že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelných plnění (neunesl důkazní břemeno). Nelze souhlasit se stěžovatelem, že oba rozsudky byly vydány

na základě podobných výsledků důkazního řízení. Nejvyšší správní soud je naopak toho názoru, že rozdíl mezi výsledky důkazního řízení původního řízení o odvolání a doplněného řízení o odvolání je podstatný. Krajský soud v prvním rozsudku vytkl žalovanému, že nesprávně posoudil výpověď svědka R. V., když ji označil za nevěrohodnou. Dle krajského soudu byla výpověď tohoto svědka zcela věrohodná a právě tato výpověď byla klíčová pro názor krajského soudu, že stěžovatel unesl své důkazní břemeno ohledně přijetí plnění. Následně však v doplněném odvolacím řízení provedl správce daně výslechy svědků pana Š., pana T. a paní P. Na základě jejich výpovědí, které žalovaný i krajský soud vyhodnotili jako věrohodné, učinili žalovaný a krajský soud závěr, že ve skladu v obci Kněžské Dvory nedocházelo k žádnému ruchu, který by svědčil o čilé obchodní aktivitě (naskladnění a vyskladnění zboží, jeho rozvoz odběratelům). Přitom podle výpovědi svědka R. V. a stěžovatele měla tato obchodní aktivita probíhat právě v tomto skladě. Dále obdržel žalovaný informaci Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě o výsledcích daňové kontroly provedené u společnosti TELSPO VÁGNER, dle níž uvedená společnost nepřijímala, ani neposkytovala v letech 2002 – 2004 žádná zdanitelná plnění. Žalovanému se tedy podařilo v doplněném odvolacím řízení prokázat závažné pochyby o věrohodnosti daňových dokladů, kterými stěžovatel prokazoval svůj nárok na odpočet DPH (k výsledkům důkazního řízení podrobněji níže v bodech [47] až [51]). Ve světle těchto následně provedených důkazů byly pochopitelně hodnoceny též důkazy provedené v daňovém řízení dříve. V tomto kontextu je třeba považovat výpověď svědka R. V. za nevěrohodnou, k tomu lze připočítat též jeho vyhýbání se dalšímu výslechu na přelomu roku 2007 a 2008.

[33] Věrohodnost stěžejního důkazu, na jehož základě měl krajský soud v prvním rozsudku za prokázané přijetí zdanitelného plnění stěžovatelem, byla dodatečně provedenými důkazy vyvrácena. V případě druhého řízení před krajským soudem byly výsledky důkazního řízení naprosto odlišné a tato substanciální změna opodstatňuje opačný závěr krajského soudu učiněný v druhém rozsudku, tedy že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně přijetí zdanitelných plnění od společnosti TELSPO VÁGNER. Nejvyšší správní soud nevidí nic nezákonného na tom, pokud se krajský soud odchýlil od svého dříve vysloveného právního názoru, jestliže to je odůvodněno změnou (zde zásadní) výsledků důkazního řízení, které bylo v mezidobí doplněno správcem daně (srov. přiměřeně již rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2004, čj. 2 Ads 16/2003 - 56, podle něhož vázanost správního orgánu soudním rozhodnutím je spojena s tím, že se v dalším správním řízení nezmění skutkový stav). Tato námitka je proto nedůvodná.

IV.D.

Vady daňového řízení

IV.D.1

Nepodání informace stěžovateli o aktuálním stádiu daňového řízení

[34] Stěžovatel namítá, že jej žalovaný neupozornil, že po zrušení původního rozhodnutí krajským soudem pokračuje žalovaný v odvolacím řízení.

[35] Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu následující skutečnosti. Stěžovatel byl při doplňování odvolacího řízení mylně informován v oznámení ze dne 15. 11. 2007 o výsledcích 3 svědků, že tyto výslechy jsou prováděny v rámci daňové kontroly. Taktéž v předvolání ze dne 26. 11. 2007 je uvedeno, že předmětem jednání bude projednání a podpis zprávy o kontrole daně. Ze zmíněného jednání se stěžovatel omluvil, v předvolání k jednání v náhradním termínu je již správně uvedeno, že jde o projednání výsledků doplněného dokazování v odvolacím řízení. Stěžovateli byl předán úřední záznam ze dne 27. 12. 2007 nazvaný „Závěry důkazního řízení provedeného v rámci doplnění odvolacího řízení...“. V protokolech o ústním

jednání ze dne 16. 1. 2008 a 19. 2. 2008 je napsáno, že jde o ústní jednání v rámci doplněného odvolacího řízení.

[36] Nejvyšší správní soud je toho názoru, že žalovaný nebyl povinen informovat stěžovatele, že daňové řízení se vrací po zrušení rozhodnutí o odvolání krajským soudem do stádia odvolacího řízení. Samozřejmě by poskytnutí této informace bylo na místě a lze jen doporučit, aby se podobné informování daňových subjektů stalo běžnou součástí správní praxe, a to s ohledem na zásadu vstřícnosti výkonu veřejné správy. Podstatné pro posouzení této námitky je, že stěžovatel byl vyrozuměn o výsledích všech předvolaných svědků, zástupce stěžovatele se výsledkům účastnil a využil i svého práva klást svědkům otázky. Stěžovatel byl seznámen i s novými listinnými důkazy (informace od Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě). Správce daně předal stěžovateli úřední záznam obsahující detailně popsané závěry důkazního řízení provedeného v opakovaném odvolacím řízení a poskytl mu dostatečnou lhůtu k vyjádření k závěrům důkazního řízení. Ostatně stěžovatel svého práva vyjádřit se k závěrům žalovaného využil.

[37] Stěžovatel tak nebyl postupem správce daně a žalovaného v opakovaném odvolacím řízení zkrácen na svých právech, naopak mu byl poskytnut dostatečný prostor pro uplatnění práv [srov. k tomu též rozsudek NSS ve věci dne 28. 8. 2008, čj. 5 Afs 7/2008 - 76 (ve věci RYKO, a. s.)]. Nejvyšší správní soud se ve svém hodnocení ztotožňuje s žalovaným i krajským soudem. Tato námitka je nedůvodná.

IV.D.2

Neprovedení výsledku svědka

[38] Další námitkou stěžovatele týkající se vad řízení před žalovaným je neprovedení výsledku svědka R. V. Ze správního spisu plyne, že správce daně provedl v rámci daňové kontroly dva výsledky pana R. V., nejprve dne 14. 6. 2005 (protokol čj. 158288/05/077930/1231) a posléze dne 17. 10. 2005 (protokol čj. 226643/05/077930/1231). Obou dvou výsledků se účastnil zástupce stěžovatele pan S. L., kterému bylo umožněno klást svědkovi otázky, tohoto práva však nevyužil. Předmětem výsledku byly obchodní vztahy mezi společností TELSPO VÁGNER a stěžovatelem, zejména způsob dodávání zboží stěžovateli, identifikace dodávaného zboží, uvedení dodavatelů a dalších odběratelů společnosti TELSPO VÁGNER. Svědek odpověděl na všechny položené otázky, avšak na některé věci si již nepamatoval. Nový zástupce stěžovatele pan Ing. D. P., daňový poradce, vznesl dne 3. 2. 2006 požadavek na provedení dalšího výsledku pana V., neboť pan P. nebyl přítomen výsledku svědka, a nemohl mu klást otázky. Taktéž spatřoval ve výpovědi svědka jisté rozpory a domníval se, že svědek byl nesoustředěný.

[39] Žalovaný v rozhodnutí ze dne 14. 5. 2007 uvedl, že nepřistoupil k dalšímu výsledku svědka V., neboť byl vyslechnut již dvakrát, v předvolání k výsledku mu správce daně oznámil, jaké věci se výslechem týká, a tudíž se na něj mohl připravit. V rozhodnutí dále stojí, že správce daně vždy o výsledku informoval zástupce stěžovatele, který se výsledkům účastnil a bylo mu umožněno klást svědkovi otázky. Skutečnost, že si svědek nezpomněl na žádného svého dodavatele zboží, není důvodem pro opakování výsledku. Krajský soud nenařídil ve svém prvním rozsudku provedení výsledku tohoto svědka.

[40] Správce daně předvolal pana R. V. k výsledku v doplněném odvolacím řízení na den 12. 11. 2007, svědek si předvolání v úložní lhůtě nevyzvedl. Následně byl předvolán na den 3. 12. 2007, z jednání se však omluvil, neboť od 25. 11. 2007 do 10. 1. 2008 měl pobývat v zahraničí. Z úředního záznamu ze dne 21. 12. 2007 však vyplývá, že svědek byl dne 20. 12. 2007 viděn zaměstnankyní správce daně, která zná R. V. osobně z jednání na finančním úřadu, v obci

Roudné. Svědek byl předvolán na den 29. 2. 2008, předvolání si nevyzvedl. Poté se správce daně neúspěšně pokusil nechat předvést svědka dne 25. 3. 2008 Policií ČR. Svědek však nebyl v místě svého bydliště zastížen.

[41] Žalovaný ve svém druhém rozhodnutí ze dne 14. 7. 2008 (s. 10) odůvodnil, proč neprovedl další výslech svědka R. V., shodně jako v rozhodnutí ze dne 14. 5. 2007 (viz bod [39] shora). Dále na straně 25 zrekapituloval marné pokusy o předvolání a předvedení svědka k výslechu, které učinil správce daně v doplněném odvolacím řízení, a uzavřel, že správce daně nemohl provést požadovanou svědeckou výpověď. Krajský soud posoudil žalobní bod jako nedůvodný (s. 11 druhého rozsudku), neboť se neztotožnil se stěžovatelem, že celou situaci lze vyhodnotit tak, že nebyl proveden výslech svědka pana R. V. Soud zdůraznil, že svědek byl vyslechnut dvakrát, k dalšímu výslechu se ho již předvolat nepodařilo, ačkoliv správce daně vyvinul maximální snahu o provedení dalšího výslechu.

[42] Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že ke zkrácení stěžovatele na jeho právech nedošlo. Správce daně provedl dva výslechy svědka pana R. V., kterých se účastnil zástupce stěžovatele (pan L.), jemuž byl dán prostor pro kladení otázek svědkovi, aniž by tohoto prostoru využil. Jestliže si následně stěžovatel zvolil nového zástupce (pana P.), který se logicky nemohl účastnit předchozích výslechů svědka, neobstojí tato skutečnost jako relevantní důvod pro provedení nového výslechu. Nový zástupce stěžovatele navrhl provedení nového výslechu pana V. jenom proto, aby se jej mohl zúčastnit právě nový zástupce stěžovatele a klást svědkovi otázky, jelikož se novému zástupci svědkovy odpovědi zachycené v protokolech zdají nelogické. Nejvyšší správní soud hodnotí výslechy svědka jako ucelené, provázané na skutečnosti zjištěné při daňové kontrole prováděné u stěžovatele. Správce daně formuloval otázky korektně, svědek se vyjadřoval přímo k věci. Na několik otázek svědek odpověděl tak, že si nevzpomíná, nepamatuje přesně, neboť uplynulo mnoho času. Jestliže výslechy proběhly v roce 2005, kdy si svědek několik podstatných skutečností nepamatoval, lze jen stěží očekávat od případného výslechu provedeného v roce 2008, resp. 2009, že by si svědek na tyto skutečnosti vzpomněl a podal k nim přesvědčivé detailní vysvětlení. Stěžovatel nadto nenavrhoval provedení nového výslechu svědka V. z důvodu, aby byl vyslechnut k novým skutečnostem, nýbrž aby byl zopakován výslech ke stejným skutečnostem, o nichž vypovídal již v roce 2005. Nejvyšší správní soud dodává, že při výsleších tohoto svědka v roce 2005 byly dodrženy procesní předpisy, nebyla porušena práva svědka ani stěžovatele, jak to rozvádí početná judikatura ÚS (srov. např. nález ÚS ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, Sb. n. u., sv. 28, č. 134, s. 143, na s. 150).

[43] Žalovaný se v opakovaném odvolacím řízení přesto snažil svědka ještě jednou vyslechnout, avšak ten se výslechu zcela zjevně vyhýbal, taktéž pokus o jeho předvedení Policií ČR byl neúspěšný. Zdejší soud nesdílí přesvědčení krajského soudu a žalovaného, že správce daně vyčerpал všechny dostupné prostředky k opatření výslechu. Lze se domnívat, že žalovaný mohl nechat předvést svědka opakovaně, v rozdílnou denní dobu. Je totiž běžné, že většina ekonomicky aktivních lidí se přes pracovní týden v místě svého bydliště příliš nezdržuje (do zaměstnání odchází brzy ráno, vrací se pozdě večer, jezdí na služební cesty, čerpají dovolenou atd.). Policie ČR mohla učinit šetření i v místě podnikání (zaměstnání) svědka. Soud však opakuje, že nebyl důvod pro provedení nového výslechu svědka pana R. V. (viz bod [42] shora). Požadavky § 31 odst. 2 daňového řádu byly i tak naplněny, žalovaný se nedopustil vady řízení, stěžovatel nebyl v důsledku postupu žalovaného zkrácen na právech. Tato námitka stěžovatele je taktéž nedůvodná.

IV.E.

Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení

[44] Stěžovatel se taktéž domnívá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, jejímž předmětem je rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.

[45] Dle § 31 odst. 9 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Jak judikoval Ústavní soud, daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (náleze ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, 130/1996 Sb.). Z obsáhlé judikatury NSS pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. Afs 24/2007 - 119 ve věci *EURO PRIM, spol. s r. o.*, část V a) nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86]. Správce daně však může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. „*Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.*“ [rozsudek ve věci *EURO PRIM*, část V a), shodně též rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 - 86, oba cit. shora; shodně též náleze ÚS sp. zn. II. ÚS 232/02 cit. v bodě [42] shora, s. 149]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119 a rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 - 86, oba cit. shora, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 - 100 (*Ondřejovická strojárna, spol. s r. o.*), část IV/e a)].

[46] Dle § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, aplikovatelného na nyní projednávaný případ, má plátce DPH nárok na odpočet DPH na vstupu, jestliže přijal zdanitelné plnění od jiného plátce DPH, použil jej ke své podnikatelské činnosti a řádně o něm účtoval. Svůj nárok prokazuje zaúčtovaným daňovým dokladem. Principiálně shodná je i konstrukce nároku na odpočet DPH v §§ 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, účinného od 1. 5. 2004, který je dílem na projednávanou kauzu rovněž aplikovatelný. Daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že přijal zdanitelné plnění a že jej použil při své podnikatelské činnosti. Tyto skutečnosti nemohou být prokázány toliko formálně bezvadným daňovým dokladem, jestliže se ukáže, že jeho obsah neodpovídá skutečnému stavu (viz rozsudek ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006 - 107, rozsudek ze dne 13. 8. 2008, čj. 9 Afs 204/2007 - 72, resp. rozsudek čj. 9 Afs 30/2007 - 73, či rozsudek ve věci *Ondřejovická strojárna*, oba cit. v bodě [45] shora). Ze stejného právního pohledu na věc vychází též judikatura ÚS, např. náleze ÚS ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, Sb. n. u., sv. 22, č. 73, s. 131, na s. 134: „*Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotné právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.*“ Předmětem důkazního břemene správce daně dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu je tak jiná skutečnost, totiž prokázání důvodných

pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předloženého účetnictví či záznamů. Neznamená to tedy, že by byl správce daně povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat na místo daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila (rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 - 86, cit. v bodě [45] shora, resp. rozsudek ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72).

[47] Správce daně vyzval stěžovatele výzvou ze dne 31. 5. 2005, čj. 143282/05/077930/1231, k předložení skladových karet a prodejních dokladů ke zboží, které mu mělo být dodáno společností TELSPO VÁGNER. Stěžovatel nejprve v odpovědi na tuto výzvu uvedl, že ze 70% použil čisticí prostředky ke spotřebě při uklízacích pracích, zbytek dále prodal. K tomuto zboží se nevedla skladová evidence. Balící fólie používal do roku 2004/2005 výhradně k vlastní spotřebě, teprve pak je začal prodávat a zahrnul je do skladových zásob. Při ústním jednání dne 10. 10. 2005 však stěžovatel uvedl, že veškeré čisticí prostředky se použily ke spotřebě při provádění úklidových prací, neprodávaly se jako zboží. Stěžovatel zároveň uvedl, že s fóliemi se jako se zbožím obchodovalo již od roku 1998.

[48] Správce daně provedl výslech pana R. V., který uvedl, že zboží skladoval pro stěžovatele ve svém skladu v obci Kněžské Dvory, odkud ho rozvážel dle pokynů stěžovatele jeho zákazníkům, popř. zákazníci si pro zboží přijížděli sami. Svědek si nebyl schopen vzpomenout na jméno žádného ze svých dodavatelů ani odběratelů, kterých přitom bylo dle výpovědi svědka několik. Při druhém výslechu dne 17. 10. 2005 uvedl pan V., že čisticí prostředky nakupoval v Řempu na Nemanické ulici, platil zřejmě v hotovosti. Kvalitu fólií posuzoval pro TELSPO VÁGNER pan O. Svědek rozvážel v letech 2002 – 2004 zboží stěžovateli do míst, kde stěžovatel prováděl úklid, ze skladu v Kněžských Dvorech dodávkovým automobilem Hyundai a automobilem Liaz s hydraulickou rukou.

[49] Dne 15. 9. 2005 provedl správce daně místní šetření u společnosti ŘEMPO CB, a. s., na ulici Nemanická. Přitom správce daně zjistil, že společnost TELSPO VÁGNER nebyla od roku 1999 vedena jako obchodní partner společnosti ŘEMPO CB, a. s. Společnost ŘEMPO CB, a. s. neprodávala v letech 2002 – 2005 přípravky dish drops, dish clean, dish apollo, dish sage, které jsou uvedeny na daňových dokladech vystavených společností TELSPO VÁGNER stěžovateli. Při odběru zboží v hodnotě vyšší než 10 000 vystavuje vždy společnost ŘEMPO CB, a. s. svému odběrateli fakturu, v hotovosti lze hradit jen zboží do této částky. Správce daně vyslechl dne 8. 11. 2005 pana P. O., který vypověděl, že pro společnost TELSPO VÁGNER pracoval do roku 1998 jako dělník při pokládání telefonních kabelů. Poté již nikdy pro tuto společnost nepracoval. V letech 2002 až 2004 neměl svědek živnostenský list, na základní dotazy správce daně ohledně posuzování kvality fólií neuměl odpovědět. Svědek popřel, že by kdy na žádost pana V. hodnotil kvalitu fólií u dodavatelských firem.

[50] Dle dokumentu nazvaného Doložení důkazních prostředků, který dodal správci daně stěžovatel, činí rozdíl mezi hodnotou nakoupených fólií na straně jedné a hodnotou fólií spotřebovaných a prodaných na straně druhé cca. 1,9 mil. Kč, a to při celkové hodnotě nakoupených fólií ve výši cca. 8,5 mil. Kč. Stěžovatel nedokázal tento rozdíl vysvětlit, patrně se dle něho jedná o manko. Vedle toho předložil stěžovatel skladové karty na fólie za rok 2004, na kartě č. 662 je evidován výdej zboží dne 6. 5. 2004, avšak příjem stejného množství zboží až dne 13. 12. 2004, což je nemožné. Na kartě č. 1182 byl zaznamenán příjem zboží jen od společnosti TELSPO VÁGNER, ačkoliv stěžovatel nakupoval tento druh zboží i od jiných dodavatelů. Naproti tomu na ostatních kartách není zaznamenán příjem daných druhů zboží od společnosti TELSPO VÁGNER, ačkoliv stěžovatel příjem tohoto zboží dokládá daňovými doklady.

[51] Dále byl jako svědek vyslechnut pan V. Š., který v roce 2002 a 2003 podnikal spolu se stěžovatelem ve sdružení dle § 829 obč. zák. Svědek potvrdil tvrzení stěžovatele, že nakupovali čisticí prostředky od společnosti TELSPO VÁGNER, jednalo se o univerzální prostředky. Vedle toho používali k úklidu u některých zákazníků prostředky i od svých dosavadních dodavatelů, které odebírali i nadále. Svědek nebyl schopen odpovědět na dotaz, proč utratili za čisticí prostředky od společnosti TELSPO VÁGNER v období od června do prosince roku 2002 celkovou částku 2 126 763 Kč, což je výrazný nárůst oproti období od ledna do května roku 2002. Nedošlo však ke změně objemu poskytnutých plnění na výstupu, jejichž hodnota se i nadále pohybovala kolem 250 000 Kč měsíčně. Správci daně přitom byly za období od června do prosince roku 2002 předloženy daňové doklady na poskytnutá zdanitelná plnění (úklidové práce) jen ve výši 1 883 018 Kč.

[52] Při opakovaném odvolacím řízení byli jako svědci vyslechnuti pan Š., pan T. a paní P., kteří bydleli a bydlí v sousedství skladu společnosti TELSPO VÁGNER v Kněžských Dvorech. Právě v tomto skladu mělo být dle výpovědi stěžovatele uskladněno jeho zboží dodané společností TELSPO VÁGNER, které mělo být z tohoto skladu rozváženo jednotlivým zákazníkům stěžovatele (s. 21 rozhodnutí žalovaného). Svědci ovšem shodně vypověděli, že u skladu společnosti TELSPO VÁGNER v Kněžských Dvorech, na který mají výhled ze svých domů, žádný ruch v letech 2002 – 2004 nezaznamenali, neviděli žádná auta ani manipulaci se zbožím. Právě naopak, např. svědek T. charakterizoval pozemek tak, že v letech 2002 - 2004 nebyl vůbec využíván, že „to bylo mrtvé“, nic se tam nedělo, byl tam „strašný nepořádek“, majitelé „to tam asi 2x do roka posekli“ (s. 22 rozhodnutí žalovaného, s. 3 protokolu ze dne 23. 11. 2007 o výslechu p. T., čj. 270920/07/077930/1231).

[53] Stěžovatel v kasační stížnosti upozorňuje, že svědci během dne setrvali v zaměstnání, v okolí skladu se pohybovali nahodile a po krátkou dobu, tedy jejich svědectví jsou rovněž nahodilé povahy a nemají k dodávkám zboží stěžovateli žádnou vypovídací hodnotu. Tak tomu ovšem zjevně není. Uvedené totiž platí do jisté míry toliko o svědkovi Š., který sice žádnou činnost na pozemku neviděl, současně ovšem jeho pozorování pozemku bylo spíše nepravidelného charakteru. Naproti tomu je evidentní, že v případě svědky T. jde o výpověď osoby, která si pečlivě všimала stavu skladových prostor v Kněžských Dvorech, a to již jen s ohledem na problémy životního prostředí, které chátrající a nevyužívaný objekt vyvolával. Rovněž výpověď svědkyně P. je výpovědí osoby, která kolem pozemku zcela pravidelně chodí na procházky se psem, s kočárkem i s dalšími vnoučaty, navíc byla zaměstnaná ve směnném provozu, a chodila tedy kolem skladových prostor právě v době, která je běžným pracovním časem (dopoledne kolem desáté hodiny, resp. odpoledne mezi 15 a 16 hodinou). Viz protokoly čj. 270917/07/077930/1231, 270920/07/077930/1231 a 270922/07/077930/1231.

[54] Při opakovaném odvolacím řízení dále správce daně dotazem na registr motorových vozidel zjistil, že společnost TELSPO VÁGNER vlastnila dodávku značky Hyundai jen do 16. 1. 2002, auto značky Liaz s hydraulickou rukou nebylo v registru nalezeno (srov. k tomu odlišná tvrzení zmíněná v bodě [48] shora). Dle informace Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě nepřijala a ani neposkytla společnost TELSPO VÁGNER v letech 2002 - 2004 žádné zdanitelné plnění.

[55] Správce daně seznámil stěžovatele s výsledky daňové kontroly, předal mu zprávu o daňové kontrole, která obsahuje pochybnosti a závěry správce daně a předeštění úvah, kterými se řídil při hodnocení důkazů (zejména s. 11 - 13). Stěžovateli byl poskytnut dostatečný prostor pro vyjádření ke kontrolním závěrům a navržení dalších důkazů, čehož také využil, když navrhl provedení dalšího výslechu svědka R. V. Stejně tak byl stěžovatel seznámen

i se zprávou správce daně o výsledcích důkazního řízení provedeného v opakovaném odvolacím řízení. I zde byl dán stěžovateli prostor k vyjádření a navržení dalších důkazů.

[56] Na podkladě výše provedeného stručného shrnutí důkazního řízení lze učinit závěr, že stěžovatel nejprve prokazoval nárok na odpočet DPH na vstupu daňovými doklady. Následně žalovaný (resp. správce daně) vznesl důvodné pochybnosti o věrohodnosti a správnosti daňových dokladů a na jejich základě provedených účetních operací. Správce daně ve vztahu ke svým pochybnostem unesl důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Stěžovatel naopak neprokázal, že zdanitelná plnění od společnosti TELSPO VÁGNER skutečně přijal. Věrohodnost výpovědi svědka R. V. byla ostatními důkazy zásadním způsobem zpochybněna. Stěžovatel nenavrl provedení jiných důkazů, které by prokázaly pravdivost jeho tvrzení. Závěr žalovaného, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že přijal od společnosti TELSPO VÁGNER zdanitelná plnění, je správný. Rozložení důkazního břemeno mezi stěžovatele a správce daně tak, jak bylo aplikováno v tomto daňovém řízení, je rovněž správné. Žalovaný po stěžovateli nepožadoval prokázání skutečností rozhodných pro stanovení DPH jiného daňového subjektu, toliko požadoval, aby stěžovatel prokázal, jakým způsobem přijímal zdanitelná plnění. V tomto smyslu soud důsledně vychází ze závazného právního názoru Ústavního soudu, jak jej vyslovil v nálezu sp. zn. IV. ÚS 402/99 (cit. v bodě [46] shora, na s. 134), podle něhož není ústavně přípustné, aby po daňovém subjektu bylo požadováno provedení důkazu o skutečnosti, na které se nepodílel. Výsledky důkazního řízení vyvrátily tvrzení stěžovatele, že společnost TELSPO VÁGNER mu poskytovala zdanitelná plnění způsobem, jaký uvedli svědci pan R. V. a pan V. Š. a hlavně stěžovatel. Žalovaný nepožadoval od stěžovatele prokázání jiných skutečností, než které stěžovatel sám tvrdil a které se bezprostředně týkají přijetí zdanitelných plnění stěžovatelem. Žalovaný se nedopustil ani žádného excessu v tom smyslu, že by požadoval po stěžovateli prokázání skutečností týkajících se jiného daňového subjektu.

[57] Tato kasační námitka je nedůvodná.

V. Závěr

[58] Nejvyšší správní soud dospěl s ohledem na výše uvedené k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a tak dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrací k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí pak krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 20. srpna 2009

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu