



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **KENTOYA, a. s.**, se sídlem Topolová 2916/14, Praha 10, zastoupené Mgr. Jaromírem Henyšem, advokátem se sídlem Krakovská 25, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2008, č. j. 10 Ca 344/2006 - 38,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2008, č. j. 10 Ca 344/2006 - 38, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

1) Žalobkyně (dále také „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu („žalovaný“) ze dne 24. 8. 2006, č. j. FŘ-12688/13/06. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2004, vydanému dne 8. 3. 2006 Finančním úřadem pro Prahu 10 pod č. j. 85721/06/010513/4618.

II. Obsah kasační stížnosti

2) Stěžovatelka kasační stížnost opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tj. namítá nezákonnost napadeného rozsudku městského soudu a dále vady správního řízení.

3) Stěžovatelka nejprve poukazuje na neurčitost výzvy správce daně ze dne 20. 5. 2005 a z toho dovozuje nezákonnost zahájení vytýkacího řízení. Tuto nezákonnost údajně nelze následně zhojit podrobnější konkretizací této výzvy. Stěžovatelka v této souvislosti poukazuje

na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž je absolutní či neomezené správní uvážení v moderním právním státě nepřijatelné. Rovněž se (přiměřeně) odvolává na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, podle něhož musí důvody a podezření existovat již v okamžiku zahájení daňové kontroly a musí být proto jednoznačně formulovány a daňovému subjektu sděleny již v protokolu o zahájení kontroly. Stěžovatelka odmítá názor městského soudu, že daňový subjekt je povinen upozornit správce daně na jeho nezákonný postup a i za této situace požadavkům správce daně vyhovět.

4) Druhá námitka se týká toho, že správce daně není oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností dle vlastní libovůle, nýbrž pouze v souladu s ustanovením § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty v tehdy platném znění (dále též „zákon o DPH“). Z citovaného ustanovení totiž plyne, že prokázání tohoto nároku je primárně záležitostí dokladovou a teprve při vzniku konkrétních pochybností může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání souladu stavu skutečného se stavem formálním. Žádné takové pochybnosti však nebyly tvrzeny a prokázány.

5) Třetí námitkou stěžovatelka tvrdí, že zákonné náležitosti neměla ani výzva správce daně ze dne 3. 11. 2005 a že nezákonné bylo též vytykácí řízení týkající se řádného daňového přiznání za duben 2004.

6) Čtvrtá námitka se vztahuje k údajnému překročení mezí ustanovení § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), jakož i nerespektování § 31 odst. 4 téhož zákona.

7) Za páté stěžovatelka uvádí, že klíčovou byla v daňovém řízení otázka, zda došlo k předmětnému zdanitelnému plnění. Bylo jí přičteno k tíži nepředložení relevantních důkazů, nicméně je otázka, jaké důkazy bylo vůbec reálně provést. Jediným takovým důkazem mohlo být zřejmě potvrzení uskutečnění plnění druhou smluvní stranou (INDEX Brno, spol. s r. o.) a svědectví jednatele této společnosti proto stěžovatelka předložila, nicméně správce daně je ignoroval. Nebylo vzato v úvahu, že předmětné účetní doklady byly vystaveny existujícím subjektem; pouze nebyl v době šetření kontaktní, a to nikoliv vinou stěžovatelky. V této souvislosti stěžovatelka odkazuje také na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2095/07.

8) Ze všech popsanych důvodů navrhuje stěžovatelka napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

9) Žalovaný ve svém vyjádření k podané kasační stížnosti uvedl, že ve výzvě ze dne 20. 5. 2005 byly obsaženy pochybnosti o správnosti údajů uvedených v dodatečném daňovém přiznání. Tyto pochybnosti sice nebyly konkrétní, nicméně nejednalo se o výzvu nesplnitelnou, jelikož stěžovatelka byla pouze vyzvána k tomu, aby předložením konkrétních dokladů prokázala správnost deklarovaných údajů.

10) K postupu podle ustanovení § 19 odst. 2 zákona o DPH žalovaný uvádí, že nutnou podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet této daně je předložení daňového dokladu, nicméně zároveň nic nebrání správci daně postupovat dle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu.

11) K zahájení vytykácího řízení žalovaný uvedl, že z textu předmětné výzvy z 20. 5. 2005 jsou zřejmé pochybnosti o správnosti dodatečného daňového přiznání. Skutečnost, že bylo požadováno i předložení dokladů vztahujících se k řádnému přiznání, ještě neznamená, že bylo zahájeno vytykácí řízení i k tomuto řádnému přiznání. Dne 3. 11. 2005 nebyla vydána žádná výzva, nýbrž pouze sdělení, jímž byla stěžovatelka zpravena o důvodech, pro které byly

ve výzvách ze dne 15. 9. 2005 a 14. 10. 2005 požadovány i doklady vztahující se k řádnému přiznání.

12) Žalovaný popírá, že by překročil meze ustanovení § 43 daňového řádu. Toto ustanovení totiž není v rozporu s ustanovením § 31 odst. 4 stejného zákona.

13) Konečně k námitce, že stěžovatelce bylo připočteno k tíži nepředložení příslušných dokladů, žalovaný uvádí, že stěžovatelka byla opakovaně vyzvána k prokázání uskutečnění plnění ze strany dodavatele. Bylo jí proto přičteno k tíži pouze to, že svá tvrzení o přijetí plnění neprokázala; nebyla tedy trestána za svého dodavatele. Žalovaný nezpochybňuje, že dodavatel je existující subjekt. Tato skutečnost však není dostačující podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně.

14) Vzhledem k tomu, že žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou, navrhl, aby byla v plném rozsahu zamítnuta.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

15) Kasační stížnost je podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tj. stěžovatelka považuje právní názor vyslovený městským soudem v napadeném rozsudku za nezákonný, a dále tvrdí vady správního řízení. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán. Jelikož však oba uplatněné kasační důvody stěžovatelka obsahově a argumentačně propojuje, pojednává o nich soud souhrnně, jelikož jiný postup by nebyl racionální a přehledný.

16) Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

17) První námitka se týká neurčitosti výzvy správce daně ze dne 20. 5. 2005. K tomu ze spisu plyne, že v této výzvě (č. j. 188245/05/010513/4618) byla stěžovatelka Finančním úřadem pro Prahu 10 na základě vzniklých pochybností o správnosti a úplnosti podaného dodatečného daňového přiznání k DPH za duben 2004 výslovně vyzvána k prokázání oprávněnosti uvedených údajů. Konkrétně měla předložit záznamní povinnost za celé zdaňovací období, veškeré relevantní doklady (faktury, smlouvy, objednávky, pokladní doklady, jednotné celní deklarace, výpisy z banky atd.), které byly podkladem pro stanovení základu daně.

18) Je třeba stěžovatelce přisvědčit v tom směru, že tato výzva nebyla konkrétní, jelikož nikterak nespécifikovala, v jakém směru má správce daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dodatečného daňového přiznání. Současně je k tomu nutno uvést, že zákonná úprava (§ 43 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění) stanovila povinnost správce daně tyto pochybnosti již v této fázi řízení daňovému subjektu podrobně předestřít. Zákon totiž stanovil, 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.“*

19) Toto ustanovení bylo vyloženo rozšířeným senátem zdejšího soudu (usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, in: č. 1729/2008 Sb. NSS) tak, že *„ve výzvě správce daně podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá.“* V odůvodnění

citovaného usnesení je dále uvedeno, že součástí pojmu právního státu v jeho soudobém chápání je vyloučení libovůle při výkonu veřejné moci. Proto se také o právech a povinnostech v moderním státě zpravidla rozhoduje vydáváním formalizovaných individuálních aktů aplikace práva zákonem stanoveným procesním postupem a za zákonem stanovených podmínek. Kontrolní oprávnění správce daně proto mohou být uplatňována jen za podmínek, které stanoví zákon, a způsobem, jenž odpovídá smyslu a účelu příslušných zákonných ustanovení, samozřejmě za jejich ústavně konformní interpretace. Vytykáací řízení je řízením, v němž má správce daně určitá kontrolní oprávnění. Již ze samotného znění ustanovení § 43 odst. 1 daňového řádu je zřejmé, že se nejedná o oprávnění správce daně vyzvat k prokázání určitých skutečností kohokoli, nýbrž o oprávnění oslovit toliko takový daňový subjekt, který vykazuje zákonem definovanou vlastnost. Touto vlastností je, že ve vztahu k dotyčnému daňovému subjektu má správce daně pochybnost o správnosti, o průkaznosti nebo o úplnosti podaného daňového prohlášení (resp. dalších zákonem stanovených písemností) nebo o pravdivosti údajů v tomto prohlášení uvedených. Právě existence či neexistence zákonem stanoveného typu pochybnosti správce daně je onou relevantní vlastností, která odlišuje ty daňové subjekty, které mohou být podrobeny postupu správce daně podle § 43 daňového řádu, a subjekty, které takovému postupu být podrobeny nesmí. Pouze ty subjekty, ve vztahu k nimž pochybnost správce daně o jejich daňově relevantních tvrzeních existuje, mohou být povinny nést případné negativní následky nesplnění povinnosti podat řádné vysvětlení a vyjádření a doložit požadované skutečnosti. *„Ve vztahu k jiným subjektům je postup správce daně podle § 43 odst. 1 d. ř. nezákonností, jež nemůže být podkladem pro následný postup proti daňovému subjektu (např. podkladem pro vyměření daně) a výjimečně může podle okolností mít i povahu nezákonného zásahu. Existence pochybnosti správce daně o zákonem předepsaných skutečnostech je tedy nutnou podmínkou pro zahájení vytykáacího řízení. V materiálním právním státě, v němž je vyloučena libovůle orgánů veřejné moci, musí být existence pochybnosti opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající toliko v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak - tedy ověřením existence a povahy těchto skutkových důvodů - je možno zaručit přezkoumatelnost toho, zda příslušný správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda ji neměl a požadoval na daňovém subjektu vysvětlení a prokazování jím tvrzených skutečností toliko na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě z libovůle vycházejícího či jinak mimo zákonná kritéria se pohybuujícího úsudku pracovníka správce daně.“*

20) V nyní projednávané věci je z obsahu spisu zjevné, že předmětná výzva vůbec žádné konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti správce daně neuváděla. Ve shodě s citovaným právním názorem rozšířeného senátu se proto jednalo o výzvu nezákonnou. Předmět vytykáacího řízení je totiž vymezen a omezen právě pochybnostmi správce daně - jen v rámci okruhu skutečností, vztahujících se k jeho pochybnostem, je správce daně oprávněn vyzývat daňový subjekt k vysvětlení a daňový subjekt povinen na tyto výzvy reagovat resp. snášet negativní procesní důsledky nevyhovění těmto výzvám. Je tedy povinností správce daně, aby své pochybnosti i to, jakým způsobem mají být vyvráceny, daňovému subjektu dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem sdělil. Nemůže proto stačit, pokud v nyní projednávané věci správce daně stěžovatelku vyzval k vyjádření ke vzniklým pochybnostem, které nikterak nespécifikoval.

21) První stížnostní námitka je proto důvodná. Logika vytykáacího řízení je totiž založena na vzájemné komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem a v jejím rámci má dojít k jejich součinnosti tak, aby byly případně odstraněny zjištěné nesrovnalosti. Jinak řečeno, informační význam výzvy vydané podle ustanovení § 43 odst. 1 daňového řádu spočívá nejen v tom, že je jí zahajováno vytykáací řízení a daňový subjekt tak obdrží „signál“, že správci daně vznikly určité pochybnosti, nýbrž je nezbytné tyto pochybnosti přesně skutkově specifikovat tak, aby je následně mohl daňový subjekt (případně) vyvrátit. To se však v nyní projednávané věci zjevně nestalo, jelikož předmětná výzva z 20. 5. 2005 představuje výzvu zcela nekonkrétní, spíše „formulářové povahy“.

22) Nejvyšší správní soud – ve shodě s citovaným právním názorem rozšířeného senátu - zdůrazňuje, že pochybnost ve smyslu ustanovení § 43 odst. 1 daňového řádu nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzeních lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být zahájeno vytykácí řízení, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období ztatečně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.

23) Lze tak k této stížnostní námitce uzavřít, že co do důvodů zcela nekonkrétní a skutkově nepodloženou výzvou k odstranění pochybností o údajích v dodatečném daňovém přiznání byl naplněn kasační důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (správní úřad vydáním nezákonné výzvy porušil zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost jeho rozhodnutí) a současně i důvod podle písm. a) cit. ustanovení (nesprávnost posouzení právní otázky soudem). Městský soud totiž v odůvodnění napadeného rozsudku sice připustil, že předmětná výzva nemusela odpovídat požadavkům ustanovení § 43 odst. 1 daňového řádu, nicméně stěžovatelka prý tuto její neurčitost mohla sdělit správci daně a tento nedostatek výzvy první napravil ve výzvách následujících. Jak však uvedl zdejší soud v rozsudku ze dne 14. 10. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 113 (poznámka soudu: jednalo se o rozsudek tříčlenného senátu, navazující na citované usnesení rozšířeného senátu ve stejné věci), pokud je „*předmětná výzva, kterou bylo zahájeno vytykácí řízení, nezákonná, způsobuje to nezákonnost celého následujícího vytykácího řízení, neboť kde není začátek, nemůže následovat ani zákonný průběh.*“

24) Je tedy zřejmé, že již z důvodu vyhovění této první stížnostní námitce je nutno napadený rozsudek městského soudu zrušit, přičemž je zřejmé, že shora obsažený právní názor zavazuje městský soud k následnému zrušení rozhodnutí žalovaného.

25) Za těchto okolností posouzení důvodnosti ostatních stížnostních námitek již není - z hlediska celkového vyznění tohoto rozsudku - rozhodující.

26) Ke druhé stížnostní námitce proto zdejší soud alespoň ve stručnosti uvádí, že podle ustanovení § 19 odst. 2 zákona o DPH „*plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu.*“ Stěžovatelce lze přisvědčit jen potud, že prokázání nároku na odpočet DPH je primárně záležitostí dokladovou. Městský soud však správně uvedl, že má-li správce daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného dodatečného daňového přiznání, je namíste je sdělit daňovému subjektu a vyzvat jej k prokázání pravdivosti předložených údajů. I na řízení, které hmotněprávně upravuje zákon o DPH, se totiž vztahuje daňový řád, a správce daně je podle jeho ustanovení § 31 odst. 1 a 9 oprávněn provádět dokazování a daňový subjekt je povinen prokazovat všechny předkládané skutečnosti. Pro stručnost lze odkázat na právní názor zdejšího soudu obsažený např. v rozsudku sp. zn. 2 Afs 177/2006 (in: www.nssoud.cz), podle něhož „*daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (§ 1 zákona o DPH). Zákon tedy nestojí na formálním vykázaní zdanitelného plnění, ale na stavu*

faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Stejně tak není dostatečným doložením existence zdanitelného plnění uzavřená smlouva, a to ani za předpokladu, že by o ní nebyla žádná pochybnost. Ke zpochybnění daňového dokladu pak může dojít různým způsobem, například může být zpochybněn i tím, že vystavitel za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze soudit z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud pak u vystavitele daňového dokladu není o něm účtováno, případně to nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví tak vůbec není k dispozici, pochybnost je dokonána.“ ... „Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Přesto, že je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejdříve, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí.“ Tato uplatněná stížnostní námitka proto není důvodná.

27) Ke třetí námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že v nyní projednávané věci je hodnocen postup správce daně ohledně dodatečného platebního výměru na DPH za duben 2004. Stěžovatel se proto mylí, pokud se domnívá, že bylo zahájeno též vytykácí řízení ohledně řádného daňového přiznání. Zde městský soud správně poukázal na obsah výzvy správce daně ze dne 20. 5. 2005, která se jednoznačně vztahovala pouze k dodatečnému daňovému přiznání, a pokud byla stěžovatelka vyzvána i k předložení dokladů týkajících se řádného daňového přiznání, ještě z toho nelze dovozovat, že tím toto řízení bylo zahájeno. Žalovaný správně uvádí ve vyjádření ke kasací stížnosti, že dne 3. 11. 2005 nebyla vydána výzva, nýbrž stěžovatelka byla pouze informována o důvodech, pro které byly požadovány též doklady vztahující se k řádnému daňovému přiznání. Tato námitka je proto zjevně nedůvodná (viz č. j. 327353/05/010933/1420).

28) Ve čtvrté námitce je třeba stěžovatelce přisvědčit v tom, že věcně souvisí s námitkou první, kterou již zdejší soud shledal důvodnou. Správce daně skutečně porušil ustanovení § 43 odst. 1 daňového řádu v tom, že zaslal stěžovateli neurčitou výzvu ze dne 20. 5. 2005. Nezákonnost zahájení vytykácího řízení se pak nutně promítla i do jeho dalšího pokračování (viz výše).

29) V páté námitce stěžovatelka polemizuje s tím, že neunesla důkazní břemeno. K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že za situace, kdy bylo vytykácí řízení zahájeno protizákonným způsobem (viz výše), se nejeví smysluplným hodnotit důvodnost této námitky, tj. zda bylo v konkrétním případě po stěžovateli možno a nutno požadovat předložení dalších relevantních důkazů. Proto jen v obecné rovině zdejší soud potvrzuje (viz také bod 26), že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. V nyní projednávané věci byl proto povinen prokázat jím tvrzené skutečnosti a správce daně byl oprávněn ověřit, zda skutečně došlo k deklarovanému plnění ve vztahu ke společnosti INDEX Brno, spol. s r. o. Za situace, kdy tato společnost byla nekontaktní a stěžovatelka fakticitu tohoto plnění neprokázala jinak, je proto zcela přirozené, že se spolupráce obou subjektů správcem daně jevila jako nevěrohodná. Argumentace městského soudu k tomuto žalobnímu bodu je přesvědčivá a racionální a zdejší soud na ni proto v plném rozsahu odkazuje. Rovněž této námitce tedy zdejší soud nepřisvědčil.

30) Na tomto závěru nic nemění ani odkaz stěžovatelky na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2095/07 (in: www.nalus.usoud.cz), protože s ním není právní názor městského

soudu v rozporu. Citovaný nálezn Ústavního soudu totiž představuje spíše velmi skutkově zaměřený případ, z něhož lze zobecnit pouze to, že daňovému subjektu musí být dána možnost, aby svou důkazní povinnost vůbec mohl splnit, respektive požadavek na prokázání určité skutečnosti musí být objektivně splnitelný. V tomto směru se zdejší soud domnívá, že se městský soud v daném případě do rozporu s citovaným právním názorem nedostal, když velmi podrobně vyložil, z jakých důvodů nebylo možno vycházet z údajného „notářského zápisu o výslechu svědka“, a vysvětlil nedostatečnost důkazních prostředků předložených stěžovatelkou k prokázání uskutečnění předmětného plnění. Jak ostatně plyne z obsahu správního spisu, stěžovatelka byla velmi konkrétně vyzvána např. k tomu, aby prokázala, kde došlo k úhradě peněz, kdo je předával a přebíral, jakým způsobem byly tyto částky zaúčtovány apod. Určitě tedy nešlo o případ, o kterém pojednal Ústavní soud, tj. objektivní nesplnitelnost prokázání daňovým subjektem deklarovaných skutečností.

V. Shrnutí

31) Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná a proto napadený rozsudek Městského soudu v Praze podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Věc mu současně věc vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 3 téhož ustanovení vázán shora uvedeným právním názorem.

32) Protože Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, rozhodne tento soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o 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 9. září 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu