



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobce: **V. V.**, zast. Ing. Pavlem Podlešákem, daňovým poradcem, se sídlem Řižská 2, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 4. 2. 2016, č. j. 45 Af 6/2014 – 28,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti 4.114 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce Ing. Pavla Podlešáka, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 1. 2014, č. j. 1360/14/5000-14303-711514 na základě odvolání žalobce změnil rozhodnutí – platební výměr Finančního úřadu v Berouně (dále též „správce daně“) ze dne 19. 12. 2012, č. j. 173201/12/026912203630, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012 ve výši 203.079 Kč, v části týkající se bankovního spojení a v ostatním ponechal výrok rozhodnutí správce daně beze změny.

[2] Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí nejprve podrobně zrekapituloval dosavadní průběh řízení a zjištěné skutečnosti. Nepřisvědčil odvolacím námitkám vzneseným žalobcem. Konstatoval, že žalobcem nebylo prokázáno, že zboží uvedené na fakturách č. 4/2012 a 5/2012 bylo dodáno do jiného členského státu podle § 13 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

hodnoty (dále jen „ZDPH“), osobě registrované k dani v jiném členském státu, a tedy že je osvobozeno od daně podle § 64 téhož zákona. Faktura č. 4/2012 byla vystavena žalobcem na společnost ZHU MEIYU, Via Caltanissetta 34, Roma, Italia, na částku 829.916.40 Kč, datum uskutečnění zdanitelného plnění 12. 7. 2012, datum vystavení 11. 7. 2012, předmět plnění „*přebozy z bavlny, dámské halenky z bavlny, dámská pyžama z bavlny, dámská pyžama z chemických vláken, dámská ponča z bavlny, šály, šátky z bavlny, dámské šaty z bavlny*“. Faktura č. 5/2012 byla vystavena žalobcem na společnost MASSIMO s. r. l., Via G. Variola 23/25, Roma, Italia, na částku 341.659.20 Kč, datum uskutečnění zdanitelného plnění 12. 7. 2012, datum vystavení 11. 7. 2012, předmět plnění „*držáky a stojánky na mobil do auta + ostatní autodoplňky, kontejner č. TGHU7811590*“. Výdajové pokladní doklady vystavené žalobcem k uvedeným fakturám bez dalšího neprokazují dodání zboží do jiného členského státu. Žalovaný poukázal na opakované konstatování žalobce, že k předání peněz došlo v Praze a že nezná totožnost osoby, která mu peněžní prostředky předávala. Dodání předmětného zboží podle žalovaného neprokazuje ani ručně psané čestné prohlášení společnosti ZHU MEIYU o přijetí zboží na sklad dne 11. 7. 2012, neboť na faktuře je uvedeno datum uskutečnitelného zdanitelného plnění až 12. 7. 2012 a z odpovědi dožádaného státu vyplývá, že na uvedené adrese se nenachází skutečné sídlo uvedené společnosti ani skladové prostory. Zástupce uvedené společnosti je nekontaktní. Toto čestné prohlášení je opatřeno razítkem společnosti a nečitelným podpisem, není zde uvedeno jméno osoby, která prohlášení podepsala, a není tak možné ověřit skutečnosti uvedené v prohlášení svědeckou výpovědí osoby, která jej vystavila. Dodání zboží neprokazují ani žalobcem předložené kopie nákladních listů. Pro plnění uvedené ve faktuře č. 5/2012 nebyla naplněna podmínka pro osvobození plnění při dodání do jiného členského státu stanovená v § 64 odst. 1 ZDPH, tj. dodání osobě registrované k dani. Dobropis č. 8/2012, který se dle tvrzení žalobce vztahuje k faktuře č. 5/2012 nesplňuje náležitosti opravného daňového odkladu dle § 45 odst. 1 ZDPH. Faktura č. 9/2012, podle níž mělo být zboží původně vyúčtované fakturou č. 5 vyvezeno do Ruska, neprokazuje vývoz zboží žalobcem do země mimo EU. Takový vývoz je totiž třeba doložit podle § 30 odst. 4 ZDPH rozhodnutím celního orgánu o vývozu zboží do třetí země, kterým celní orgán potvrzuje výstup zboží z území EU. Žalobce tedy neprokázal, že zboží původně vyvezené do Itálie, bylo následně vyvezeno do Ruské federace. Předmětná plnění tak je podle žalovaného třeba posoudit jako dodání zboží podle § 13 odst. 1 ZDPH, tedy jako tuzemská zdanitelná plnění s povinností přiznat daň na výstupu. V této souvislosti žalovaný poukázal na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195. Žalovaný dále shledal, že správce daně vyčerpal všechny zákonné možnosti k zajištění svědecké výpovědi paní Lenky Paurové, jejíž svědecké výpovědi se žalobce domáhal. Žalobcem navíc nebyla předložena žádná pracovní smlouva nebo plná moc, která by dokládala jeho vztah k paní Lence Paurové.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž namítal, že žalovaný měl postupovat v souladu s § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a prokázat žalobci, že zboží, které bylo předmětem faktur č. 4/2012 a 5/2012 žalobce prodal na území ČR nebo prokázat skutečností rozhodné pro užití této právní domněnky, neboť žalobce předloženými důkazními prostředky prokázal, že zboží bylo prodáno mimo území ČR a přenesl tak důkazní břemeno na žalovaného. Žalobce dále zpochybnil správnost výše doměřené daně, neboť doměřená daň ve výši 234.415 Kč odpovídá daňovému základu v částce 1.405.991 Kč. Žalobce však ve skutečnosti prodal zboží za částku 1.171.576 Kč a daň tedy měla činit pouze 195.301 Kč. Žalobce žalovanému rovněž vytknul, že neprovedl žalobcem navržený výslech svědkyň Lenky Paurové a Alexandry Paurové. Správce daně je sice na základě žádosti žalobce předvolal a pokusil se je (marně) předvést orgány Policie ČR. Žalobce je však přesto toho názoru, že nevyužil všech dostupných donucovacích prostředků, neboť jim neuložil pořádkovou pokutu podle § 247 odst. 2 daňového řádu. Pokud by takto postupoval, zvýšil by šanci, že se svědkyně k výslechu dostaví. Žalovaný tak podle žalobce jednal v rozporu s § 5 odst. 1 a 2 a § 92 odst. 2 daňového

pokračování

řádu. Ke skutečnostem jimiž žalovaný zpochybnil čestné prohlášení společnosti ZHU MEIYU se žalobce nemohl vyjádřit, neboť je žalovaný uvedl až v rozhodnutí o odvolání žalobce. Tím postupoval nepředvídatelně a porušil § 92 odst. 2 a 5 daňového řádu, když se nedotázal žalobce na totožnost osoby, která prohlášení podepsala, aby mohl provést svědeckou výpověď.

[4] Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 4. 2. 2016, č. j. 45 Af 6/2014 – 27, rozhodnutí žalovaného zrušil, věc mu vrátil k dalšímu řízení a dále uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11.228 Kč. Námitce žalobce na nepředvídatelnost postupu správce daně při hodnocení prohlášení společnosti ZHU MEIYU o přijetí zboží na sklad v Římě krajský soud nepřisvědčil, neboť při jednání v rámci odvolacího řízení byl žalobce společně s jeho zástupcem seznámen s tím, že správce daně nemůže provést výslech osoby, která ho vystavila, neboť není zřejmé, kdo prohlášení podepsal a tedy, kdo by měl být předvolán. Žalobce po seznámení se stanoviskem správce daně nedoplnil svůj důkazní návrh o osobní údaje navrženého svědka. Ostatně ani v žalobě neuvádí jméno osoby, která je autorem prohlášení. Bylo přitom povinností žalobce dostatečně identifikovat osobu, kterou navrhuje vyslechnout. Správce daně seznámil žalobce s problémy s identifikací osoby, která vystavila prohlášení, ještě před vydáním rozhodnutí žalovaného. Žalobci byl tedy poskytnut časový prostor k tomu, aby případně svůj důkazní návrh specifikoval, což však až do vydání rozhodnutí o odvolání neučinil.

[5] Krajský soud naproti tomu přisvědčil námitce žalobce, v níž vytknul žalovanému, že nevyčerpal všechny jemu dostupné prostředky k provedení výslechu Lenky Paurové a Alexandry Paurové. Výslech těchto osob je podle krajského soudu relevantní pro posouzení věci samé, neboť žalobce tvrdil, že všechny dotazy správce daně ohledně přesného průběhu obchodních transakcí může zodpovědět právě Lenka Paurová, která vše dojednávala a která má k dispozici i podklady k těmto transakcím. Ze strany žalobce se jedná o klíčový důkazní návrh, s jehož pomocí by eventuálně mohl unést důkazní břemeno v daňovém řízení a prokázat, že zboží bylo dodáno do Itálie dle zaúčtovaných faktur. Byť nelze správci daně upřít snahu opatřit výpověď svědkyně Lenky Paurové v daňovém řízení, přesto neučinil vše, co po něm lze požadovat. Správci daně však nelze vytýkat, že svědkyni neuložil pořádkovou pokutu. V daném případě by se totiž minula s účelem, který si od ní žalobce slibuje. Rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty by totiž bylo třeba doručit svědkyni na adresu trvalého pobytu, kde se však dle zjištění celního úřadu nenachází. Svědkyně by se tak o uložení pořádkové pokuty ani nedozvěděla, pokuta by tedy nemohla naplnit motivační efekt k podání svědecké výpovědi. Správci daně se ani přes značné úsilí o navázání přímého kontaktu se svědkyní nepodařilo zjistit adresu, na které si svědkyně přebírá poštovní zásilky. V rámci šetření, které správce daně provedl ke zjištění adresy, na které může být svědkyně zastížena, vyplynulo, že svědkyně Lenka Paurová by se mohla zdržovat na adrese T. 848/3, P. nebo na adrese sídla společnosti Dotaxxo s. r. o., Plzeňská 157/98, Praha 5. Správci daně se podařilo doručit Alexandře Paurové na první uvedenou adresu předvolání k jednání i následný dopis, byť pouze vhozením do schránky, z čehož ovšem plyne, že má na této adrese poštovní schránku. Pokud jde o adresu Plzeňská 157/98, Praha 5, na ní sídlí společnost Dotaxxo s. r. o., jejíž jednatelkou je svědkyně Lenka Paurová. Paní L. L., která s ní spolupracuje, potvrdila, že jde o kontaktní adresu Lenky Paurové. Správce daně nicméně ani jednu z těchto dvou adres neproověřil. Správce daně se měl pokusit předvést Lenku Paurovou k výslechu z adresy T. 848/3, P., a Plzeňská 157/98, Praha 5, příp. šetřením na těchto adresách vyloučit, že by na nich mohla být svědkyně zastížena. Krajský soud uzavřel, že správce daně zatížil daňové řízení vadou, neboť neučinil veškeré dostupné úkony k opatření výpovědi svědkyně Lenky Paurové. Jedná se přitom o významný důkazní prostředek, který je s to ovlivnit hodnocení dosud provedených důkazů a vést případně k přehodnocení závěru žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem. Neprovedení takového výslechu je tedy vadou řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

[6] Rovněž výslech svědkyně Alexandry Paurové, jednatelky společnosti SY-MO-LO, pohostinství, s. r. o., je pro posouzení věci relevantní, neboť tato svědkyně dle tvrzení žalobce skladovala dovezené zboží na území ČR před jeho vývozem do Itálie. Vzhledem k tomu, že nebyl proveden výslech Lenky Paurové, který by mohl případně objasnit i zapojení Alexandry Paurové a společnosti SY-MO-LO, pohostinství, s. r. o., do celé transakce, nelze učinit spolehlivý závěr o tom, že by výslech Alexandry Paurové byl neprůkazný nebo nadbytečný. Žalovaný ve svém rozhodnutí neodůvodnil, proč výslech Alexandry Paurové neprovedl. Alexandra Paurová byla předvolána k výslechu jen jednou, předvolání jí bylo doručeno uložením (s následným vhozením do poštovní schránky), k výslechu se nedostavila. Správce daně nepřikročil k opakovanému předvolání, uložení pořádkové pokuty ani k předvedení svědkyně, v situaci, kdy žalobce trval na jejím výslechu. Dopis, který správce daně zaslal Alexandře Paurové, se týká výslechu její matky Lenky Paurové. Ačkoliv je tedy možné z obsahu spisu dovodit, že Alexandra Paurová nespolupracuje se správcem daně, nelze mít za to, že její výpověď není možné opatřit. Správce daně nevyčerpal všechny možnosti k opatření výpovědi Alexandry Paurové, čímž zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

[7] Krajský soud dále zmínil, že ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila, že povinnost prokázat naplnění hypotézy § 64 odst. 1 ZDPH nese daňový subjekt, který tak je povinen prokázat, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, zboží bylo odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a přeprava zboží byla zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou. Pokud daňový subjekt neunesse důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem, s nimiž § 64 odst. 1 ZDPH spojuje osvobození zdanitelného plnění od DPH, navíc s nárokem na odpočet DPH na vstupu, pak nemůže požívat daňové výhody, kterou toto ustanovení zakládá. Obchodní transakci tak je třeba posuzovat s vyloučením aplikace § 64 odst. 1 zákona o DPH na daný případ. V rozsudku ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010 – 195, pak Nejvyšší správní soud dovodil, že při neprokázání podstaty plnění jako plnění intrakomunitárního (ve smyslu § 64 odst. 1 zákona od DPH) je třeba posoudit plnění jako tuzemské zdanitelné plnění zatížené daní na výstupu, pokud k dodání došlo.

[8] Správní orgány obou stupňů dospěly k závěru, že žalobce neprokázal dodání zboží podle faktur č. 4/2012 a 5/2012 italským subjektům ZHU MEIYU a MASSIMO s. r. l., ani vývoz tohoto zboží do Itálie. Správce daně dále vyslovil ve zprávě o daňové kontrole domněnku, že zboží bylo dodáno tuzemskému odběrateli. Žalovaný se ve svém rozhodnutí omezuje na hodnocení provedených důkazů striktně z toho pohledu, zda prokazují dodání zboží do jiného členského státu EU, přičemž důkazy nehodnotí z toho pohledu, zda věrohodně prokazují, že žalobce uskutečnil zdanitelné plnění. K odvolací námitce žalobce, který se právě vymezoval proti doměření daně v situaci, kdy žalovaný neprokázal, že žalobce zdanitelné plnění vůbec uskutečnil, žalovaný pouze konstatoval, že „*k dodání zboží došlo (zboží již není na skladě)*“.

[9] Prokázat výše uvedený průběh obchodních transakcí bylo povinností žalobce. Pakliže na základě provedení dokazování správní orgány dospěly k závěru, že toto daňové tvrzení se žalobci prokázat nepodařilo, je tím podle krajského soudu zpochybněno nejen to, zda zboží bylo pro subjekty ZHU MEIYU a MASSIMO s. r. l. vyvezeno z České republiky do Itálie (resp. do Ruské federace pro odběratele Universal Trade System o. o. o.), a tedy zda jsou splněny podmínky § 64 odst. 1 ZDPH, nýbrž i to, že bylo zdanitelné plnění vůbec uskutečněno. Tvrzení žalobce o dodání zboží do Itálie, potažmo do Ruska je totiž neoddělitelné od zbytku komplexního tvrzení žalobce, které směřuje k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění s nárokem na osvobození od daně a na odpočet daně na vstupu. Žalobce popřel, že by uskutečnil zdanitelné plnění týkající se dodání textilu dovezeného z Indie a autodoplňků dovezených z Číny jiným způsobem než jejich dodáním výše uvedeným společností s vývozem do Itálie,

pokračování

resp. následně do Ruské federace. Zpochybněním tvrzení žalobce o dodání zboží do zahraničí je zpochybněno i tvrzení o poskytnutí zdanitelného plnění vůbec. Z rozhodnutí žalovaného nelze zjistit, v jaké podobě ke zdanitelnému plnění došlo, když ne vývozem do Itálie.

[10] Za dané situace bylo povinností správce daně a potažmo žalovaného vyhodnotit provedené důkazy i z toho pohledu, zda lze mít na jejich základě spolehlivě za zjištěné, že žalobce uskutečnil zdanitelná plnění spočívající v dodávce textilu a autodoplňků konkrétním subjektům v ceně 829.916,40 Kč bez DPH a 341.659,20 Kč bez DPH. Bez jednoznačného zjištění přesné výše úplaty nelze stanovit daň dokazováním.

[11] Je nepochybně povinností žalobce na výzvu správce daně tvrdit a prokázat, jakým způsobem naložil s přijatými zdanitelnými plněními. Pakliže žalobce svá tvrzení neprokáže, přičemž z provedených důkazů nelze spolehlivě zjistit, jak bylo naloženo s přijatými zdanitelnými plněními, pak není možné stanovit daň dokazováním. Aby bylo možné stanovit daň dokazováním, musí být zřejmé, co se s přijatým plněním stalo a jaká částka je základem daně. Není-li možné tyto skutečnosti zjistit dokazováním, pak nelze daň stanovit jinak než podle pomůcek (§ 98 daňového řádu).

[12] Žalovaný svůj závěr, že k dodání zboží žalobcem došlo, odůvodnil pouze tím, že zboží již není na skladě. V daňovém spisu ovšem není založena jediná listina, z níž by vyplývalo, že by správce daně buď na místě prověřil sklad, v němž bylo zboží po dovozu z Indie a Číny skladováno, nebo vyslechl osoby spravující sklad (či ve skladu zaměstnané), nebo zkontroloval skladovou evidenci. Skutkový závěr žalovaného, že zboží není na skladě, nemá oporu v provedeném dokazování, tedy v obsahu daňového spisu. I kdyby bylo zjištěno, že zboží se na skladu již nenachází, což by korelovalo tvrzení žalobce o vývozu zboží do Itálie, je třeba dále zabývat se tím, zda se stalo předmětem dodání ve smyslu § 13 zákona o DPH.

[13] Z rozhodnutí žalovaného nelze zjistit, jakým způsobem dle žalovaného uskutečnil žalobce zdanitelná plnění ve 3. čtvrtletí 2012, jejichž základ pro stanovení daně činí 1.171.576 Kč, tj. v čem konkrétně spočívají tato zdanitelná plnění, komu byla zdanitelná plnění poskytnuta a za jakou úplatu. Žalovaný rovněž nevyložil, o jaké důkazy opírá svůj závěr, že žalobce zdanitelná plnění za úplatu 1.171.576 Kč poskytl, a jak tyto důkazy hodnotil z pohledu jejich věrohodnosti a průkaznosti. Krajský soud v této souvislosti připomenul, že žalobce v odvolání namítal, že správce daně neprokázal, že žalobce prodal na území ČR zboží deklarované jako vývoz. Žalovaný byl proto povinen se s touto odvolací námitkou řádně vypořádat, ovšem tomuto požadavku žalovaný nedostál. Rozhodnutí žalovaného je proto podle krajského soudu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[14] Námitkou, v níž žalobce zpochybňoval správnost výše doměřené daně, se krajský soud již nezabýval, neboť tomu brání nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného konstatovaná výše.

[15] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), kterou doplnil podáním ze dne 24. 3. 2016. Stěžovatel v první řadě poukázal na skutečnost, že žalobce ve správním řízení tvrdil, že došlo k dodání předmětného zboží. Správní orgány přitom nedospěly k závěru, že by neprokázal, že k dodání zboží došlo, ale že nebylo prokázáno dodání zboží do jiného členského státu dle § 13 odst. 2 ZDPH a naplnění podmínky pro osvobození od daně dle § 64 téhož zákona. Stěžovatel dále zmínil, že při správě daní se neuplatňuje zásada vyšetřovací a správce daně tak nenese důkazní břemeno vyjma prokázání skutečností uvedených v § 92 odst. 5 daňového řádu. Důkazní břemeno v daňovém řízení tíží naopak účastníka řízení, jak vyplývá z § 92 odst. 3 daňového řádu.

V posuzované věci tedy bylo povinností žalobce, aby prokázal, že se jedná o dodání zboží do jiného členského státu podle § 13 odst. 2 ZDPH, komu bylo dodáno a za jakou částku. Pokud žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že se jednalo o dodání zboží do jiného členského státu, nedošlo k přenosu povinnosti prokazovat uvedené na správce daně a ten nebyl povinen ověřovat pravdivost tvrzení účastníka řízení ohledně toho, že zboží bylo dodáno, a to za cenu uvedenou na předmětných fakturách.

[16] Jestliže žalobce neunesl své důkazní břemeno, když neprokázal výše uvedené skutečnosti, nemohlo být předmětné plnění osvobozené od daně, což však nemůže podle stěžovatele vést k bezprostřednímu závěru, že takto bylo zpochybněno samotné uskutečnění předmětného plnění. Žalobce sám tvrdil, že zboží bylo prodáno. Charakter předmětného zboží, kterým je textil a autodoplňky v hodnotě přesahující 1 mil. Kč, vylučuje, že by žalobce mohl zboží využít pro svou soukromou potřebu, naopak lze důvodně předpokládat, že zboží bylo určeno k dalšímu prodeji. V daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob žalobce uvedl nulový stav zásob. Podle stěžovatele nelze po správci daně požadovat, aby prokazoval, zda došlo k prodeji zboží, když tato skutečnost vyplývá ze samotného tvrzení žalobce, které nebylo zpochybněno. Podle stěžovatele tak nenastala soudem předestřená situace, kdy by nebylo zjištěno, jak bylo naloženo s daným zbožím, a nemohla by tak být daň stanovena dokazováním.

[17] Vzhledem k tomu, že žalobce neprokázal podmínky pro osvobození dodání zboží od daně, nelze podle stěžovatele učinit jiný závěr, než že toto zboží bylo dodáno v tuzemsku, a z tohoto plnění vznikla účastníkovi řízení povinnost odvést daň na výstupu. Takový postup přitom vychází z judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, a ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 75/2012 – 46). Stěžovatel odkázal také na komentář k § 64 ZDPH (Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. Milena Drábová a kol. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011).

[18] S ohledem na výše uvedené nebyly podle stěžovatele naplněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu. Z toho, že žalobce neprokázal naplnění podmínek pro osvobození předmětného plnění od daně, totiž nelze učinit závěr, že tímto postupem bylo znemožněno stanovit daň na základě dokazování. Správce daně měl k dispozici důkazní prostředky, které nebyly v průběhu řízení nijak zpochybněny, a to výše uvedené faktury za prodej zboží, na kterých je uvedena úplata za toto plnění. Na základě těchto faktur bylo možno stanovit daň na výstupu z dodání zboží v tuzemsku, přičemž pro stanovení výše daně je rozhodná částka uvedená na těchto dokladech.

[19] Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že byla učiněna dostatečná opatření k zajištění výsledku svědkyně Lenky Paurové. Přisvědčil závěru krajského soudu, že mohlo být přistoupeno k ověření dalších dvou adres uvedených žalobcem, na kterých se mohla paní Lenka Paurová zdržovat. Takový postup se však jevil jako nadbytečný a rozporný se zásadou hospodárnosti. Stěžovatel nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že výsledek uvedené svědkyně je klíčovým důkazním návrhem žalobce, neboť žalobce nedoložil žádnou listinu prokazující, že uvedená svědkyně s ním skutečně spolupracovala, např. pracovní smlouvu či plnou moc. Žalobce uvedl, že vše bylo dohodnuto ústně a on sám se na předmětných obchodech podílel pouze tak, že umožnil účtování obchodů přes svoji firmu, za což dostal provizi. Nezachovával tak náležitou míru obezřetnosti, když prokázání svých tvrzení váže v podstatě na jediný důkazní prostředek, kterým je výsledek Lenky Paurové. Ve vztahu k neprovedení svědecké výpovědi Alexandry Paurové stěžovatel odkázal na argumentaci týkající se neprovedení výsledku paní Lenky Paurové. Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

pokračování

[20] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že nikdy netvrdil, že veškeré zboží z dovozu bylo předmětem zdanitelných plnění nebo plnění osvobozených od daně. Stěžovatel tak nemohl konstatovat, že veškeré zboží z dovozu bylo prodáno, a doměřit tak daň z přidané hodnoty v plné výši. Pokud chtěl stěžovatel doměřit daň z veškerého dovezeného zboží, bylo jeho povinností, aby prokázal, že zboží účastník řízení skutečně prodal. Závěr stěžovatele, že v řízení bylo zjištěno, že žalobce již nedisponuje s předmětným zbožím, neodpovídá skutečnosti, neboť žalobce tvrdil, že zboží má v držení paní Lenka Paurová a že dosud nebylo prodáno. Pokud správce daně nevyslechl svědkyni Lenku Paurovou, která měla na starosti veškeré náležitosti týkající se předmětných plnění, nemohl s určitostí zjistit, jak bylo s veškerým zbožím naloženo, a měl daň stanovit podle pomůcek, neboť žalobce tvrdil, že prodána byla pouze část zboží. Mimoto je z řízení patrné, že část daně byla doměřena podle pomůcek a část dle skutečnosti, což daňový řád neumožňuje. Se závěrem stěžovatele, že opětovné předvolání svědka Lenky Paurové by bylo v rozporu se zásadou hospodárnosti, se žalobce neztotožnil, neboť pokud by stěžovatel uložil svědkovi pořádkovou pokutu, vymohl by zřejmě více, než by činily jeho náklady. Výslech této svědkyně je stěžejním důkazem v celé věci a stěžovatel měl použít veškeré donucovací metody, aby ji vyslechl. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[21] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatele, v níž namítal, že byla učiněna dostatečná opatření k zajištění výslechu svědkyň Lenky a Alexandry Paurových. K této námitce Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že výslech svědkyně Lenky Paurové může být stěžejní pro posouzení věci, neboť žalobce po celou dobu řízení před správními orgány tvrdil (viz protokoly o ústním jednání ze dne 12. 4. 2012, 13. 5. 2012 a 11. 7. 2013), že všechny dotazy správce daně ohledně přesného průběhu obchodních transakcí může zodpovědět právě tato svědkyně, která vše dojednávala a která má k dispozici i podklady k těmto transakcím. Ze strany žalobce se tak vskutku jedná o klíčový důkazní návrh, s jehož pomocí by eventuálně mohl unést důkazní břemeno v daňovém řízení a prokázat, že zboží bylo skutečně dodáno do Itálie dle zaúčtovaných faktur, jak již přílehlavě konstatoval krajský soud. Výslech této svědkyně by mohl vést k označení dalších důkazních prostředků na podporu tvrzení žalobce.

[24] Z obsahu správního spisu je zřejmé, že správce daně Lenku Paurovou předvolal k podání svědecké výpovědi na den 12. 4. 2013 předvoláním ze dne 27. 3. 2013, č. j.831353/13/2104-05401-204324. Zásilka obsahující toto předvolání byla doručována na adresu Z. F. 2587/16, M., svědkyně nebyla při doručování zastižena. Dne 29. 3. 2013 byla zásilka uložena k vyzvednutí a svědkyně byla vyzvána k vyzvednutí zásilky a bylo jí zanecháno poučení. Dne 9. 4. 2013 byla zásilka vrácena správci daně. Opakované předvolání ze dne 16. 4. 2013, č. j. 1035978/13/2104-05401-204324, na den 13. 5. 2013, bylo svědkyni doručováno na tutéž adresu a i v tomto případě nebyla svědkyně zastižena, dne 18. 4. 2013 byla zásilka uložena

k vyzvednutí, svědkyni bylo zanecháno poučení a dne 30. 4. 2013 byla zásilka vrácena zpět správci daně. Dne 2. 5. 2013 správce daně vyvěsil upozornění na uložení doručované písemnosti č. j. 1035978/13/2104-05401-204324, v němž uvedl, že uložená písemnost je dnem 24. 4. 2013 pro svědkyni připravena k vyzvednutí na územním pracovišti v Berouně. Toto upozornění bylo sejmuto dne 13. 5. 2013.

[25] Rozhodnutím ze dne 13. 5. 2013, č. j. 1851606/13/2104-05401-204324, správce daně rozhodl o předvedení Lenky Paurové. Téhož dne vydal žádost o předvedení, která byla dne 15. 5. 2013 doručena Celnímu úřadu pro Středočeský kraj, který žádost postoupil místně příslušnému Celnímu úřadu pro Ústecký kraj. Z úředního záznamu Celního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 29. 5. 2013, č. j. 52345-4/2013-620000-62, vyplývá, že Lenka Paurová na adrese Z. F. 2587/16, M., na zvonku ani na poštovní schránce nefigurovala a nebyla zastižena. Lenka Paurová na tuto adresu dochází jen velmi zřídka na návštěvu k rodičům, stejně tak i její dcery. Dle sdělení sousedky se Lenka Paurová pravděpodobně zdržuje na adrese S. 7, P.

[26] Dne 30. 5. 2013 správce daně vydal opakované rozhodnutí o předvedení Lenky Paurové a žádost o předvedení, která byla doručena Celnímu úřadu pro Středočeský kraj dne 5. 6. 2013. Celní úřad pro Hlavní město Prahu správci daně přípisem ze dne 12. 6. 2013, č. j. 94818/2013-510000-62, sdělil, že paní Lenka Paurová na adrese S. 7, P., nebydlí ani se zde nenachází.

[27] Přípisem ze dne 25. 6. 2013 žalobce správci daně sdělil, že Lenka Paurová může bydlet na adrese Z. 2587/6, M., nebo T. 848/3, P., může také působit na adrese obchodní společnosti Dotaxxo s. r. o., Plzeňská 157/98, Praha 5. Žalobce dále uvedl telefonní čísla, které má k dispozici na tuto svědkyni, a SPZ vozidel, která používá. Uvedl rovněž, že paní Lenka Paurová spolupracuje také s paní L. L., která pro ni zajišťuje celní odbavení zboží, a uvedl její telefonní číslo. Zmínil, že informace o pobytu paní Lenky Paurové by mohla mít její dcera Alexandra Paurová.

[28] Z úředního záznamu ze dne 1. 7. 2013, č. j. 2328887/13/2104-05401-204324, vyplývá, že pracovnice správce daně s paní Lenkou Paurovou telefonicky hovořila, paní Lenka Paurová nechtěla poskytnout svoji doručovací adresu, ale poskytla e-mailovou adresu. Na tuto e-mailovou adresu zaslal správce daně téhož dne e-mail, v němž Lenku Paurovou vyzval k poskytnutí doručovací adresy, na které přebírá písemnosti. Výzvou ze dne 24. 7. 2013 správce daně vyzval žalobce, aby ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy zajistil účast Lenky Paurové při svědecké výpovědi u správce daně.

[29] Alexandra Paulová byla dle doručky obsahující předvolání ke svědecké výpovědi na den 10. 5. 2013, bylo jí zanecháno poučení, zásilka byla připravena k vyzvednutí dne 23. 4. 2013 a dne 6. 5. 2013 byla vložena do schránky na adrese T. 848/3 P. Svědkyně se však ke svědecké výpovědi nedostavila. Výzvou ze dne 1. 7. 2013 správce daně Alexandru Paurovou vyzval ke sdělení doručovací adresy a skutečného místa trvalého pobytu její matky Lenky Paurové a ke sdělení, zda byla či je v obchodním vztahu se žalobcem. Tato výzva byla připravena k vyzvednutí dne 8. 7. 2013 a byla vložena do poštovní schránky dne 19. 7. 2013.

[30] S ohledem na výše uvedené je zřejmé, že správce daně se snažil opatřit svědeckou výpověď Lenky Paurové. Přes poměrně značnou aktivitu vyvinutou v tomto směru se však správci daně tuto svědkyni vyslechnout nepodařilo. Výsledkem úsilí správce daně totiž byl pouze jeden telefonický rozhovor, v němž tato svědkyně správci daně sdělila svou e-mailovou adresu. Správce daně se však nepokusil svědkyni kontaktovat na adrese sídla společnosti Dotaxxo s. r. o.

pokračování

Plzeňská 157/98, Praha 5. Doručení svědkyni na této adrese přitom přichází v úvahu a nelze je apriorně vyloučit, neboť na této adrese sídlí společnost Dotaxxo s. r. o., jejíž jednatelkou je právě svědkyně Lenka Paurová. Nejvyšší správní soud má za to, že správce daně se měl pokusit doručit předvolání rovněž na uvedenou adresu, popř. se pokusit uvedenou svědkyni z této adresy předvést. Správce daně však takto nepostupoval a uvedenou adresu nijak neproověřil. V úvahu přichází též prověření adresy T. 848/3, P., na níž má poštovní schránku dcera svědkyně Lenky Paurové a tato svědkyně by se tak zde mohla zdržovat. Správce daně se rovněž mohl se žádostí o sdělení doručovací adresy Lenky Paurové obrátit na paní L. L., která dle sdělení žalobce s paní Lenkou Paurovou spolupracuje. Tuto skutečnost žalobce sdělil správci daně spolu s jejím telefonním číslem v přípisu ze dne 25. 6. 2013. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že správce daně zatížil daňové řízení vadou, neboť neučinil veškeré dostupné úkony k opatření výpovědi svědkyně Lenky Paurové, což představuje v posuzované věci vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí stěžovatele. Výpověď této svědkyně s ohledem na skutečnosti uvedené žalobcem představuje relevantní důkazní prostředek, který může ovlivnit hodnocení dosud provedených důkazů a může vést k přehodnocení závěru žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem, a tím k jinému posouzení věci samé.

[31] Závěru, že mohlo být přistoupeno k ověření dalších dvou adres uvedených žalobcem, na kterých se mohla paní Lenka Paurová zdržovat, ostatně přisvědčil také sám stěžovatel v kasační stížnosti. Shledal to však nadbytečným a rozporným se zásadou hospodárnosti, přičemž vyjádřil nesouhlas s názorem krajského soudu, že výslech uvedené svědkyně je klíčovým důkazním návrhem žalobce, a argumentoval tím, že žalobce písemně nedoložil svůj vztah k uvedené svědkyni a nezachovával náležitou míru obezřetnosti. Nejvyšší správní soud této argumentaci stěžovatele nepřisvědčil, neboť výslech Lenky Paurové nelze považovat ani za nadbytečný a rozporný se zásadou hospodárnosti, neboť z tvrzení žalobce vyplývá, že se jedná o jednoho ze stěžejních svědků. V této souvislosti je třeba uvést, že žalobce se správcem daně v průběhu daňového řízení spolupracoval, řádně reagoval na veškeré jeho výzvy, opakovaně vypovídal a není dán žádný důvod, který by apriori zpochybňoval důvěryhodnost tvrzení žalobce ohledně klíčového a rozhodujícího významu Lenky Paurové pro realizaci předmětných obchodních případů. Neexistence písemné plné moci či pracovní smlouvy mezi žalobcem a Lenkou Paurovou nevyvrací tvrzení žalobce o klíčové roli této svědkyně v předmětných obchodech (nakládání se zbožím). Plná moc totiž může být udělena jak písemně tak ústně. To, zda žalobce při výkonu své podnikatelské činnosti zachovával náležitou míru obezřetnosti či nikoli, nemá vliv na skutečnost, zda obchody proběhly způsobem popisovaným žalobcem, respektive, zda k těmto okolnostem svědkyně mohla uvést relevantní výpověď.

[32] Výše uvedená argumentace ohledně neexistence plné moci či pracovní smlouvy a nezachování náležité míry obezřetnosti platí rovněž ve vztahu k svědecké výpovědi Alexandry Paurové. Také výpověď této svědkyně může mít velký význam pro posouzení věci, neboť jí může být známo, jakým způsobem bylo s předmětným zbožím naloženo na území ČR. Z veřejně přístupného úplného výpisu z obchodního rejstříku totiž vyplývá, že Alexandra Paurová byla v období od 31. 7. 2008 do 19. 9. 2013 (tj. v době, kdy došlo k obchodům posuzovaným v této věci) jedinou jednatelkou společnosti SY-MO LO, pohostinství, spol. s r. o., v jejímž skladu mělo být zboží dle výpovědi žalobce uskladněno (od 19. 9. 2013 je jedinou jednatelkou uvedené společnosti paní Lenka Paurová). Žalobce do protokolu o ústním jednání ze dne 9. 5. 2012 uvedl, že zboží je dovezeno do skladu autodopravce SY-MO LO, pohostinství, spol. s r. o., a následně bude dopraveno konečnému odběrateli do Itálie. Zboží zatím nebylo prodáno, mělo by být prodáno do konce II. čtvrtletí 2012. Tento prodej domlouvá dopravce, proto přesné indicie odběratele zatím nezná. Rovněž z faktur obsažených ve správním spise je zřejmé, že společnost SY-MO LO, pohostinství, spol. s r. o. přepravovala kontejnery

obsahující předmětné zboží z Hamburku do Berouna. Do protokolu o ústním jednání ze dne 17. 5. 2012 žalobce na otázku správce daně, jakým způsobem mají být uhrazeny přijaté faktury za zboží pořízené z Indie a Číny, žalobce uvedl, že toto zatím není schopen říct, neboť obchod sjednala jednatelka uvedené společnosti paní Alexandra Paurová. Do protokolu ze dne 20. 6. 2012 žalobce uvedl, že kontejner se zbožím je uskladněn někde v Itálii. Adresa skladu mu není známa. Veškeré informace, včetně těch o ohledně placení faktur má paní Alexandra Paurová. Správce daně se proto měl pokusit tuto svědkyni opakovaně předvolat, popř. ji nechat předvést, přestože tato svědkyně na výzvu správce daně vhozené do její schránky nereagovala. V dalším řízení tak bude na správním orgánu, aby se pokusil obě uvedené svědkyně předvolat, popř. předvést, a učinil v tomto směru opravdu veškeré v úvahu přicházející úkony. Informaci o místu pobytu by se správní orgány mohly případně pokusit získat i od L. L., neboť dle sdělení žalobce uvedeného v přípisě žalobce ze dne 25. 6. 2013 s paní Lenkou Paurovou spolupracuje. Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že správní orgán může a měl by při zjišťování adresy pobytu uvedených svědkyň využít také informační systém centrální evidence obyvatel (ve správním spise se nenachází žádný záznam, že by tak správní orgán učinil a do tohoto systému nahlédl).

[33] Teprve pokud by se ani přes další opatření správním orgánům nepodařilo výslech uvedených svědkyň zajistit, mohl by obstát závěr, že žalobce neprokázal své tvrzení o dodání zboží do jiného členského státu, které je podmínkou pro osvobození plnění od daně podle § 64 ZDPH, resp. o vývozu zboží do třetí země, které je podmínkou osvobození dle § 66 ZDPH.

[34] Stěžovatel v kasační stížnosti zpochybnil rovněž závěr krajského soudu o souvislosti mezi žalobcem neprokázaným dodáním zboží do Itálie a tím, zda se předmětné zdanitelné plnění vůbec uskutečnilo. K této námitce Nejvyšší správní soud v první řadě uvádí, že ohledně uskutečnění předmětného zdanitelného plnění mohou rozhodující skutečnosti vyplynout z dosud neuskutečněných výpovědí shora uvedených svědkyň. Pokud se však jejich svědecké výpovědi ani přes shora uvedená opatření nepodaří získat, a bude tedy třeba vycházet z toho, že žalobce svou důkazní povinnost ohledně dodání zboží do ciziny neprokázal, bude třeba věc posoudit na základě důkazů a skutečností, které správní orgány zjistily doposud. Mezi účastníky je nesporné, že žalobce předmětné zboží dovezl do ČR. Tuto skutečnost potvrzuje i to, že zboží bylo zkontrolováno na celnici v Ústí nad Labem a žalobce zaplatil za dovezení zboží do ČR clo.

[35] Žalobce tvrdí, že předmětné zboží dále vyvezl do Itálie, resp. Ruské federace. Žalovaný toto tvrzení žalobce zpochybnil a následně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal dodání zboží do jiného členského státu a s poukazem na skutečnost, že zboží již není na skladě, ve shodě se správcem daně předmětné plnění posoudil jako tuzemské plnění s povinností přiznat daň na výstupu.

[36] Žalobce neustále tvrdil, že zboží prodal, tj. že k dodání zboží došlo. Prodej zboží dokládal výše uvedenými fakturami. Do protokolu o ústním jednání ze dne 17. 5. 2012 žalobce uvedl, že zboží bylo uskladněno na adrese sídla společnosti SY-MO LO, pohostinství, spol. s r. o., a bylo již prodáno do Itálie. Do protokolu ze dne 20. 6. 2012 žalobce uvedl, že kontejner se zbožím je uskladněn někde v Itálii. Do protokolu ze dne 16. 11. 2012 stěžovatel uvedl, zboží je na skladě společnosti MASSIMO s. r. l. To, že zboží je v Itálii dále žalobce dokládá prohlášením společnosti ZHU MEIYU, dle kterého dne 11. 7. 2012 bylo přijato na sklad této společnosti. Do protokolu ze dne 7. 12. 2012 žalobce uvedl, že společnost MASSIMO s. r. l. přijala zboží na sklad a zboží nebylo vráceno do ČR. Taktéž v protokolu ze dne 18. 4. 2013 pořízeného Celním úřadem pro Středočeský kraj sespaného v souvislosti s kontrolou celního prohlášení po propuštění zboží podle čl. 78 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, žalobce uvedl, že zboží bylo podle poslední informace od paní Paurové vyvezeno do Ruska a Itálie,

pokračování

je uskládněno na neznámém místě a na dotaz, kde se nachází, paní Paurová žalobci neodpověděla. Rovněž do protokolu ze dne 6. 5. 2013 sepsaného u Celního úřadu pro Středočeský kraj žalobce uvedl, že dle informací od paní Paurové bylo toto zboží vyvezeno do Itálie.

[37] Ze správního spisu tak nevyplývá žádná skutečnost, která by tvrzení žalobce o prodeji (dodání) zboží vyvracela. Rovněž v žalobě žalobce uvedl, že zboží prodal. Jestliže tedy žalobce prodal zboží, které se nepochybně nacházelo na území České republiky a žalovaný logickou, provázanou, přesvědčivou a srozumitelnou argumentací v souladu s § 95 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpochybnil věrohodnost tvrzení žalobce o dalším vývozu předmětného zboží do Itálie, resp. Ruské federace, považuje Nejvyšší správní soud za doposud zjištěného skutkového stavu logický závěr žalovaného, že zboží bylo prodáno na území České republiky. Tento závěr vyplývá z důkazů zjištěných správními orgány, na něž žalovaný poukázal v odůvodnění svého rozhodnutí, a žalovanému tudíž je třeba přisvědčit v tom, že nebyly naplněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu.

[38] Rozhodnutí žalovaného by bylo přesvědčivější, kdyby se žalovaný zabýval rovněž tím, jakým konkrétním způsobem bylo se zbožím naloženo na území ČR, avšak to, že se touto skutečností žalovaný nezabýval, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, neboť z doposud zjištěných skutečností (zboží bylo dovezeno na území ČR, bylo prodáno, nebyl však dosud prokázán vývoz do jiného státu dle tvrzení žalobce) vyplývá, že zboží bylo prodáno na území ČR. S odvolací namítkou, v níž žalobce poukázal na nutnost prokázat prodej zboží na území ČR věrohodnými důkazními prostředky, se žalovaný vypořádal, neboť v napadeném rozhodnutí konstatoval, že k dodání zboží došlo, žalobce neprokázal uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu, a správcem daně proto bylo plnění posouzeno správně jako tuzemské plnění s povinností přiznat daň na výstupu.

[39] V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8 Afs 14/2010 – 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, v němž judikoval, že *důkazní břemeno o dodání zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty do jiného členského státu Evropské unie (§ 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty), tj. prokázání faktického odeslání zboží z tuzemska plátcem osobě registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě, leží na plátcu, který zdanitelné plnění uskutečňuje, přičemž v odůvodnění tohoto rozsudku mimo jiné vyslovil, že „nebyla-li prokázána podstata plnění jako intrakomunitárního a přitom došlo k dodání, jde o plnění zatížené daní na výstupu, které bylo posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění.“*

[40] Nejvyšší správní soud pro úplnost opětovně připomíná, že nelze vyloučit, že po dalším dokazování (výslechu výše uvedených svědků) bude nutné uvedený závěr přehodnotit.

[41] Závěr krajského soudu, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné v důsledku toho, že se žalovaný nezabýval tím, jakým způsobem došlo k uskutečnění zdanitelného plnění na území ČR, sice není správný, to však nic nemění na tom, že důvody, pro které krajský soud napadené rozhodnutí stěžovatele zrušil, v podstatné míře ob stojí, neboť je zde dán důvod pro zrušení rozhodnutí stěžovatele z důvodu procensí vady při zjišťování skutkového stavu správcem daně, která mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Nejvyšší správní soud proto závazný právní názor vyslovený krajským soudem v tomto bodě korigoval, neboť nebylo namíste zrušení rozsudku (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1895/2009 Sb. NSS).

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[42] Nejvyšší správní soud sice přisvědčil jedné z kasačních námitek stěžovatele, to však, jak již byl uvedeno výše, nepředstavuje důvod pro zrušení kasační stížnosti napadeného rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud proto dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[43] O nákladech řízení pak Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Procesně úspěšný žalobce má právo na náhradu odměny právního zástupce, kterým je daňový poradce. Vzhledem k tomu, že žádný zvláštní právní předpis výši odměn daňových poradců za zastupování nestanoví, postupoval zdejší soud při určení výše odměny obdobně podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif (§ 35 odst. 2 poslední věta s. ř. s.). Výše odměny zástupce žalobce byla stanovena za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 13. 4. 2016), podle § 11 odst. 1 písm. d) a § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 advokátního tarifu ve výši 3.100 Kč. K tomu zástupci žalobce náleží náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky). Zástupce žalobce je plátcem DPH, proto se náklady ve výši 3.400 Kč zvyšují o 21% DPH na 4.114 Kč. Celkově tedy je stěžovatel povinen zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti 4.114 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce.

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

V Brně dne 30. června 2016

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu