



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Select Wine s. r. o.**, nám. Dr. Václava Holého 1057/16, Praha 8, zast. TOMÁŠ GOLÁN, daňová kancelář s. r. o., Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 2. 2017, čj. 4531/17/5300-22441-708274, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 8. 2019, čj. 3 Af 17/2017 - 38,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 8. 2019, čj. 3 Af 17/2017 - 38, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) platebním výměrem ze dne 26. 1. 2016 vyměřil žalobkyni DPH. Správce daně žalobkyni za zdaňovací období říjen 2015 neuznal nárok na odpočet z nákupu vína od společnosti TRIGA FOODS s. r. o., z dopravy od společnosti HR TRANS, s. r. o., z nájmu domény od společnosti INTERNET CZ, a. s., a z nájmu od společnosti TTC Správa nemovitostí, a. s.

[2] Žalovaný v rozhodnutí o odvolání změnil rozhodnutí správce daně tak, že žalobkyni uznal nárok na odpočet z přijatých plnění od HR TRANS a TTC Správa nemovitostí. Neuznání nároku na odpočet DPH u plnění přijatých od společností TRIGA FOODS a INTERNET CZ žalovaný ponechal beze změny.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu. Městský soud rozsudkem, který je označen v záhlaví, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť dovedl, že správní orgány nedostatečně zjistily skutkový stav.

II. Kasační stížnost

[4] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností. Podle jeho názoru správní orgány dostatečně zjistily skutkový stav ohledně stavu skladu vína (k čemuž

se také vztahuje výpověď svědka Leciana). Nevyhovující stav skladu byl zjištěn ze znaleckého posudku a místního šetření. Další důkazy by na závěrech, které byly zjištěny z těchto důkazů, nemohly nic změnit. Přestože znalecký posudek byl vypracován před údajným skladováním vína, žalobkyně netvrdila ani nedoložila, že by se stav skladu změnil. Zjištění učiněná ze znaleckého posudku pak místní šetření jen potvrdilo.

[5] Stěžovatel dále namítl, že mu městský soud uložit doplnit dokazování listinami, které svědek Lecian zmínil ve své výpovědi. Městský soud však pominul, že správce daně poté, co jmenovaného svědka vyslechl, vyzval TRIGA FOODS, jejímž jednatelem byl svědek, k poskytnutí daných listin (evidence DPH, výpisy z bankovních účtů, hlavní knihy, nabývací doklady – faktury přijaté k nákupu vína, další doklady související s prodejem, přepravou a skladováním vína, doklad o způsobilosti provozování dotčeného skladu, kolaudační rozhodnutí, doklad o ohlášení k provozování skladu Státní zemědělské a potravinářské inspekci a atesty tanků na víno). Na výzvu však TRIGA FOODS nereagovala, ačkoli svědek Lecian tvrdil, že tyto listiny má k dispozici. Stěžovatel má také za to, že vydání této výzvy šlo nad rámec povinností správce daně, protože skutkový stav byl postaven najisto již na základě znaleckého posudku a místního šetření. Podle stěžovatele městský soud svými závěry rozšiřuje povinnosti správce daně, které plynou z jeho důkazního břemene. Stěžovatel zdůraznil, že důkazní břemeno leželo na žalobkyni, která si odpočet DPH nárokovala.

[6] Vzhledem k uvedenému by byl nadbytečný opětovný výslech svědka Leciana. Jeho výslech byl proveden zákonným způsobem a byl mu přítomen zástupce žalobkyně. Stěžovatel rovněž poukázal na to, že svědek Lecian je zapojen ve více společnostech, které jsou propojené v uzavřeném řetězci. Nekonkrétními tvrzeními a nesoučinností se svědek jen snaží zakrýt „*nestandardní kolotoč*“.

[7] Stěžovatel rovněž namítl nesrozumitelnost napadeného rozsudku ve vztahu k nesprávnému posouzení zjištění správce daně při místním šetření. Podle názoru stěžovatele není z rozsudku městského soudu (odst. 37) zřejmé, k čemu se daný závěr vztahuje. Na konci uvedeného odstavce městský soud dospívá k závěru o důvodnosti námitky, ale v předcházejícím textu hovoří o nedůvodnosti téže námitky.

[8] Stěžovatel má za to, že správně podle povahy věci vyhotovil z místního šetření úřední záznam. Volba, zda bude o místním šetření vyhotoven protokol či úřední záznam, je v kompetenci správce daně (§ 80 odst. 3 daňového řádu). Správce daně nevyhotovil protokol především proto, že se místního šetření neúčastnila žalobkyně. Místního šetření se sice účastnil Tomáš Goláň, avšak nikoli jako zástupce žalobkyně, ale jako zástupce pronajímatele skladu CE WINES s. r. o. Stěžovatel zdůraznil, že místní šetření bylo provedeno pouze za účelem ověření stavu budovy, který byl zjištěn již ze znaleckého posudku; nejednalo se ani o ústní jednání (viz rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2007, čj. 8 Afs 36/2005 - 79). V odvolacím řízení byla žalobkyně seznámena se zjištěními z místního šetření a byla jí také poskytnuta lhůta k vyjádření, čehož využila. Stěžovatel tedy neodepřel žalobkyni právo uplatnit námitky proti zjištěním z místního šetření.

[9] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu, že fotodokumentace z místního šetření je nepoužitelná, neboť je rozmazaná, resp. jsou zachyceny jen detaily objektů. Stěžovatel uvedl, že i rozmazané snímky jsou rozeznatelné. Fotodokumentace obsahuje nejen detaily, ale také fotografie pořízené z větší dálky. Stěžovatel zdůraznil, že fotodokumentace v souladu s § 80 odst. 4 daňového řádu pouze dokresluje zjištění správce daně při místním šetření. Stěžovatel se také na rozdíl od městského soudu domnívá, že neformální vyjádření sousedů

pokračování

o tom, že daný sklad se nevyužívá, jsou relevantní, neboť doplňují skutečnosti zjištěné při místním šetření.

[10] Stěžovatel v této souvislosti také namítl, že městský soud tuto otázku posoudil nad rámec žalobních bodů, neboť žalobkyně nenamítala, že z místního šetření měl být vyhotoven protokol a nikoli úřední záznam. Soud však může přezkoumat rozhodnutí pro vady řízení, které nebyly výslovně namítány, jen tehdy, pokud brání přezkoumání rozhodnutí v mezích žalobních bodů (usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 3. 2011, čj. 7 Azs 79/2009 - 84). O tento případ v projednávané věci nešlo.

[11] Stěžovatel navrhl, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Správní orgány žalobkyni neuznaly za období říjen 2015 nárok na odpočet DPH z nákupu vína od společnosti TRIGA FOODS. Společnost TRIGA FOODS měla skladovat víno ve skladu v Hovoranech, odkud ho měla odebírat žalobkyně a dodávat ho na Slovensko společnosti VINDEVIE, která víno dodávala zpět do ČR společnosti CE WINES, která měla v nájmu právě sklad v Hovoranech. Stěžovatel dospěl k závěru, že sklad v Hovoranech není způsobilý ke skladování vína (vycházel ze znaleckého posudku, jakož i místního šetření, při kterém se vyjádřili sousedi k využití skladu vína a při němž správce daně pořídil také fotografie). V průběhu správního řízení byl proveden výslech jednatele společnosti TRIGA FOODS pana Leciana. Po tomto výslechu byla společnost TRIGA FOODS vyzvána k doložení některých podkladů, mj. k doložení dokladu o způsobilosti provozování skladu, kolaudačního rozhodnutí, dokladu o ohlášení k provozování skladu Státní zemědělské a potravinářské inspekci a atestů tanků na víno (pan Lecian při výslechu uvedl, že tyto doklady je společnost schopna doložit). Na výzvu správce daně společnost TRIGA FOODS nereagovala. Finanční orgány dovodily, že žalobkyně neprokázala, že jejím skutečným dodavatelem je společnost TRIGA FOODS. Z kontextu rozhodnutí žalovaného, jakož i z výzev k odstranění pochybností, je ovšem také zjevné, že podle správních orgánů žalobkyně rovněž neprokázala, v jakém množství a od kterého dodavatele (dodavatelů) přijala dané plnění.

[15] Podstatou pochybností finančních orgánů a spornou otázkou tedy je, zda víno vůbec bylo a mohlo být skladováno a dodáváno ze skladu v Hovoranech, jak tvrdila žalobkyně a svědek Lecian.

[16] Podle závěrů městského soudu finanční orgány, které vyšly z výsledků místního šetření skladu v Hovoranech, nedostatečně zjistily skutkový stav – způsobilost a používání skladu ke skladování vína. Stěžovatel měl zejména své skutkové závěry podpořit opatřením a provedením dalších důkazů, neboť žalobkyně tvrdila, že sklad měl vyhovovat požadavkům na skladování jakostního vína ve velkých objemech. Stěžovatel měl např. vyžádat od příslušného stavebního úřadu kolaudační povolení ke skladu či se obrátit na Státní zemědělskou a potravinářskou inspekci, popř. na orgán, který měl vydat atesty pro tanky umístěné ve skladu. Následně měl stěžovatel případně znovu provést výslech svědka Leciana. Dále městský soud dovodil, že zjištění ohledně skutkového stavu na základě sdělení sousedů z okolí skladu jsou

obecná a irelevantní. Fotografie z místního šetření jsou převážně nepoužitelné (jsou rozmazané a zabírají objekty ve velkých detailech).

[17] NSS se závěry městského soudu nesouhlasí.

[18] Pokud se jedná o posouzení skutkových závěrů stěžovatele a městského soudu je nejprve vhodné se v projednávané věci věnovat rozložení důkazního břemene mezi žalobkyni (daňový subjekt) a finanční orgány.

[19] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

[20] Problematikou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se NSS již opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém NSS popsal rozložení důkazního břemene: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daně přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. 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 „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).“* K obdobným závěrům dospěl NSS také např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, čj. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, čj. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, čj. 4 Afs 179/2016 - 60, ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011 - 62, či ze dne 1. 7. 2021, čj. 7 Afs 44/2021 - 29.

[21] Pokud pak jde o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení hmotného daňového práva, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 ZDPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 ZDPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou NSS tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“* (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011 - 103).

pokračování

[22] Je pak na správci daně, aby důkazy hodnotil podle své úvahy, každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, a přitom přihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (srov. § 8 odst. 1 daňového řádu).

[23] Těmto požadavkům podle názoru NSS finanční orgány ve vztahu k nyní posuzovaným sporným otázkám (zejména provozuschopnosti skladu v Hovoranech) dostaly. Městský soud však k posouzení jednotlivých důkazů, na základě nichž stěžovatel dovodil, že sklad je nevyužívaný, přistoupil izolovaně a nehodnotil je v jejich vzájemné souvislosti.

[24] Správce daně pořídil ze spisu, který se týkal daně z nemovitostí, kopii kupní smlouvy vztahující se k tomuto skladu ze dne 18. 2. 2015 a znalecký posudek č. 2636/2015 ze dne 6. 5. 2015. Finanční orgány z tohoto znaleckého posudku správně zjistily, že podle závěrů znalce je stáří skladu 45 let, hala je dlouhodobě nevyužívaná, bez řádné údržby a vyžaduje celkovou opravu, sklad je určen pro zemědělské produkty, není zde přípojka plynu, voda je pouze studená, vytápění kanceláří je zajištěno akumulací kamny, okna jsou dřevěná. V době vyhotovení znaleckého posudku byl sklad bez vytápění, střechou do něj silně zatékalo, což má za následek narušení nosných obvodových stěn u hlavního vstupu. Znalec v posudku také poznamenal, že „*technologické zařízení - nádrže jsou určeny do žel. šrotu*“.

[25] Při místním šetření, které provedl dožádaný správce daně ve dnech 16. 5. 2016 a 25. 5. 2016, bylo zjištěno, že budova skladu je velmi opotřebená, dle sdělení společníka CE WINES pana M. je nutné provedení rekonstrukce budovy včetně technologie. Dožádaný správce daně dále konstatoval, že ve vstupní hale se nachází lisovna a výrobná vína, které jsou v havarijním stavu, v zadní části objektu je sklad železných tanků (také v havarijním stavu - všechny nádrže byly prázdné). Ve skladu se dne 25. 5. 2016 nacházelo čerpadlo a před skladem byl tahač s cisternovým návěsem. To se však dožádanému správci daně jevilo jako účelové. Dle sdělení místních obyvatel je sklad delší dobu opuštěný, do skladu jen občas jezdí nějaké cisterny. Správce daně také při místním šetření pořídil fotografie. NSS připouští, že některé snímky jsou opravdu těžko rozeznatelné, na některých jsou zachyceny pouze detaily a kvalita fotografií je nízká. Fotografií je ale přes 100 a ne všechny jsou nepoužitelné. Z některých lze seznat, že uvnitř skladu byly tanky, které byly zrezivělé, budova působí zchátrale a opuštěně.

[26] K otázce používání skladu směřoval pro posouzení věci také klíčový výsledek svědka Leciana (jednatele dodavatele žalobkyně TRIGA FOODS). Svědek Lecian vypověděl, že víno bylo skladováno právě v uvedeném skladu, který patří CE WINES, a následně bylo nakládáno do autocisteren a vyváženo na Slovensko. Svědek nevěděl, jaké množství tanků na víno se ve skladu nacházelo, znal jen celkovou kapacitu 500 000 l. Svědek tvrdil, že disponuje kolaudačním rozhodnutím potřebným k provozování skladu Státní zemědělské a potravinářské inspekce a atesty tanků. Svědek však nic nepředložil a společnost TRIGA FOODS, jejímž je jednatelem, na výzvu správce k předložení těchto listin (evidence DPH, výpisy z bankovních účtů, hlavní knihy nabývací doklady – faktury přijaté k nákupu vína, další doklady související s prodejem, přepravou a skladováním vína, doklad o způsobilosti provozování skladu, kolaudační rozhodnutí, doklad o ohlášení k provozování skladu Státní zemědělské a potravinářské inspekci a atesty tanků na víno) nereagovala.

[27] NSS souhlasí se stěžovatelem, že za této důkazní situace finanční orgány unesly své důkazní břemeno a prokázaly své pochybnosti o uskutečnění dotčených plnění, neboť vznikly důvodné pochyby o tom, zda sklad, z něhož mělo být víno dodáváno, byl ke skladování vína vůbec použitelný a že z něj víno bylo společností TRIGA FOODS dodáváno žalobkyni.

[28] Popsaná zjištění tedy dokládají pochybnosti finančních orgánů o tom, že sklad v Hovoranech mohl být využíván ke skladování vína. Vyjádření sousedů v okolí skladu přitom pouze doplňují a potvrzují skutkový stav, který byl zjištěn při místním šetření a ze znaleckého posudku. Na těchto pochybnostech nic nemění ani to, že u skladu byla při druhém místním šetření přistavena cisterna a čerpadlo a že dle sdělení sousedů ke skladu někdy jezdí nějaké cisterny.

[29] Pochybnosti o tom, že transakce probíhaly tak, jak tvrdila žalobkyně (odběr vína z daného skladu), pak rovněž potvrzuje výpověď svědka Leciana, který odmítl uvést své dodavatele, jeho výpověď byla jen obecná a ve vztahu k provozování skladu s ohledem na výše uvedené též zcela nevěrohodná. Významné pochyby o prováděných transakcích vzbuzuje také skutečnost, že, jak správně uvedl stěžovatel, jednatel TRIGA FOODS svědek Lecian je také jednatelem CE WINES, která odebírala víno od slovenské společnosti VINDEVIE, odběratele žalobkyně. Tento „kolotoč“ je skutečně poněkud podivný a vzbuzuje dojem o své účelovosti, neboť ve své podstatě svědek Lecian jedná víno prodává prostřednictvím společnosti TRIGA FOODS za cenu 0,5 EUR/l žalobkyni, přitom však toto víno nakupuje prostřednictvím jiné společnosti ze Slovenska za 0,51 EUR/l. Společnost CE WINES navíc pronajímá TRIGA FOODS právě sklad v Hovoranech, v němž jsou pro jeho havarijní stav nevyhovující podmínky pro skladování čehokoli.

[30] Za tohoto stavu věci je požadavek městského soudu na provedení dalších důkazů ve vztahu k výpovědi tohoto svědka, popř. zopakování jeho výpovědi, nadbytečný, neboť finanční orgány v tomto směru již provedly veškeré v úvahu přicházející dokazování včetně pokusu o získání listin, které se měly vztahovat k danému skladu. NSS konstatuje, že finanční orgány tak své důkazní břemeno v plném rozsahu unesly, důkazní břemeno se tedy přeneslo na žalobkyni, na níž bylo, aby svá tvrzení prokázala (viz např. sdělení žalobkyně ze dne 27. 4. 2016, že „*Jedná se o sklad společnosti CE WINES, kde na základě smlouvy o skladování toto zboží skladoval dodavatel TRIGA FOODS. Vzhledem k tomu, že charakter komodity při takovém objemu vyžaduje speciální skladovací prostory, je možno ji skladovat pouze na vybraných místech. Sklad společnosti CE WINES je jedním z mála v ČR, který požadavkům na skladování jakostního vína ve velkých objemech odpovídá.*“) Své důkazní břemeno ovšem žalobkyně neunesla.

[31] Ve vztahu ke sporné otázce způsobilosti skladu v Hovoranech ke skladování vína plyne ostatně nesprávnost hodnocení důkazů městským soudem již z odůvodnění napadeného rozsudku, a to zejména z jeho odstavce 37, kde městský soud začíná tím, že z místního šetření měl správce daně vyhotovit protokol a nikoli úřední záznam, a to pro význam a důležitost tohoto důkazního prostředku v daném řízení. Dále se městský soud věnuje fotodokumentaci, poté opět vysvětluje, proč měl být pořízen protokol místo úředního záznamu a uvádí, že vyjádření sousedů jsou obecná a nemají relevanci. Následně se neztotožňuje s námitkou žalobkyně týkající se znaleckého posudku, kdy dochází k závěru, že „*i když byl vypracován (znalecký posudek - pozn. NSS) již k datu předcházejícímu tvrzenému skladování vína (říjen 2016), žalobce současně netvrdí, potažmo nenabízí žádný důkazní prostředek, že by se od vypracování znaleckého posudku změnil stav technologického zařízení skladu v důsledku uskutečněných investic, naopak dle sdělení přítomného R. M. projde budova včetně technologie v blízké době rekonstrukcí.*“ Tento závěr týkající se znaleckého posudku považuje NSS za správný, přičemž se ovšem ztotožňuje také se stěžovatelem, že již z tohoto důkazu je zjevné, že sklad nebyl způsobilý ke skladování vína a provedené místní šetření tyto závěry znaleckého posudku o stavu skladu jen potvrdilo. Městský soud ovšem dále poněkud nelogicky naopak dospívá k závěru o důvodnosti námítky „*nesprávného posouzení zjištěných v rámci místního šetření ve skladu.*“ Městský soud tak pochybil při hodnocení skutkového stavu, kdy zjištění učiněná ze znaleckého posudku a místního šetření nevyhodnotil ve vzájemné souvislosti (vzájemném vztahu), ale izolovaně.

pokračování

[32] Na jedné straně tak městský soud ve shodě s finančními orgány na základě znaleckého posudku a sdělení Radka Morice, jakož i neunesení břemene tvrzení a břemene důkazního žalobkyní, dovedl, že sklad nebyl způsobilý ke skladování vína, ale na druhé straně pro údajné nedostatky místního šetření (jím se NSS bude podrobněji věnovat dále) dospěl k závěru o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu. Přitom také samostatně bez ohledu na další důkazy a jejich vzájemnou souvislost hodnotil také výpověď svědka Leciana. Městský soud se sice ztotožnil se závěrem finančních orgánů, že tento svědek vypovídal pouze v obecné rovině a nechtěl sdělit podrobnější informace (včetně uvedení svých dodavatelů), ale následně dovedl, že finanční orgány si měly potřebné důkazy opatřit samy (např. dotazem na příslušný stavební úřad či Státní zemědělskou a potravinářskou inspekci, resp. zopakovat výsledk svědka Leciana). Městský soud ovšem v této souvislosti nedostatečně zohlednil, že tento svědek (resp. TRIGA FOODS, jejímž byl jednatelem) přes výzvu správce daně nepředložil doklady, o nichž uvedl, že je má k dispozici.

[33] Závěry městského soudu tedy NSS považuje za mylné a na samé hranici nepřezkoumatelnosti.

[34] Jako nesprávné vyhodnotil NSS též úvahy městského soudu, které se týkaly nutnosti pořídit o místním šetření protokol a nikoli úřední záznam.

[35] Podle § 80 odst. 3 daňového řádu správce daně o průběhu místního šetření sepíše podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam. V § 60 odst. 1 daňového řádu se stanoví, že o ústních podáních a jednáních při správě daní sepíše správce daně protokol. Podle § 63 odst. 1 daňového řádu sepíše správce daně o důležitých úkonech při správě daní, které nejsou součástí protokolu, úřední záznam, ve kterém zachytí skutečnosti, které mají vztah ke správě daní, zjištěné zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů a jiných spisových materiálů.

[36] NSS konstatuje, že vyhotovení úředního záznamu (a nikoli protokolu) je namístě tam, kde pracovník správce daně např. provádí místní šetření, při němž z povahy věci není nutná účast daňového subjektu nebo jiné osoby (např. správce daně ověřuje, zda a kde je umístěna reklama, bude ověřovat, zda na určitém místě skutečně sídlí společnost, zda se tam nachází stavba, a přitom současně pořídí fotodokumentaci) (viz Matyášová, L., Grossová, M. E.: Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. Aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015, str. 248). Předmětem místního šetření v této věci bylo „pouze“ ověření stavu a využívání skladu. Podle názoru NSS je tak zřejmé, že o místním šetření v této věci skutečně stačilo pořídit úřední záznam a fotodokumentaci, s níž měla žalobkyně možnost se následně seznámit a vyjádřit se k ní, popř. navrhnout další důkazy k prokázání svých tvrzení. Není ostatně ani zřejmé, proč městský soud uvádí, že pokud by byl pořízen protokol, mohl by obsahovat výhrady žalobkyně a vyjádření správce k uplatněným návrhům. Žalobkyně se totiž místního šetření neúčastnila.

[37] Ke kasačním námitkám je rovněž třeba zdůraznit, že žalobkyně skutečně v žalobě nenamítala, že správce daně měl pořídit z místního šetření namísto úředního záznamu protokol. Zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení, které nejsou výslovně namítány, je ovšem možné pouze v případě, že tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů (usnesení ze dne 8. 3. 2011, čj. 7 Azs 79/2009 - 84). Ve vztahu k nyní sporné otázce (stavu a využívání skladu) o takový případ nejde; stav skladu byl zjištěn již ze znaleckého posudku a ani žalobkyně netvrdila, že by snad někdy prošel nějakými úpravami (rekonstrukcí). Městský

soud tedy při hodnocení této otázky překročil žalobní body a námitkám stěžovatele, které v tomto směru vznesl, nelze než přisvědčit.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] Z uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným NSS v rušícím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[39] V novém rozhodnutí rozhodne městský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. května 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu