



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce: S. s. – s. a o., s. r. o., zastoupeného JUDr. Evou Kabelkovou, advokátkou se sídlem Kamenická 1, Plzeň, proti žalovanému: Finanční ředitelství v Plzni, Hálkova 14, Plzeň, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 10. 2002, čj. 3650/130/2002, čj. 3651/130/2002, čj. 3652/130/2002 a čj. 3653/130/2002, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 11. 2005, čj. 30 Ca 311/2002 - 84,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 11. 2005, čj. 30 Ca 311/2002 - 84, se ruší a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 18. 10. 2002, čj. 3650/130/2002, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Plzeň-sever ze dne 14. 12. 2001, čj. 69806/01/145910, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 1998 ve výši 70.559 Kč. Rozhodnutím ze dne 18. 10. 2002, čj. 3651/130/2002, žalovaný změnil k odvolání žalobce dodatečný platební výměr Finančního úřadu Plzeň-sever ze dne 14. 12. 2001, čj. 69808/01/145910, tak, že žalobci dodatečně vyměřenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 1998 ve výši 44.051 Kč zvýšil na částku 92.496 Kč. Rozhodnutím ze dne 18. 10. 2002, čj. 3652/130/2002, žalovaný změnil k odvolání žalobce dodatečný platební výměr Finančního úřadu Plzeň-sever ze dne 14. 12. 2001, čj. 69809/01/145910, tak, že žalobci dodatečně vyměřenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 1998 ve výši 185.256 Kč zvýšil na částku 243.190 Kč. Rozhodnutím ze dne 18. 10. 2002, čj. 3653/130/2002, žalovaný změnil k odvolání žalobce dodatečný platební

výměr Finančního úřadu Plzeň-sever ze dne 14. 12. 2001, čj. 69810/01/145910, tak, že žalobci dodatečně vyměřenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 1998 ve výši 207.895 Kč zvýšil na částku 326.766 Kč.

Žalobce tato rozhodnutí žalovaného napadl dne 23. 12. 2002 u Krajského soudu v Plzni původně samostatnými žalobami shodného obsahu, které krajský soud spojil ke společnému projednání a rozhodnutí.

Žalobce v žalobách uváděl, že v roce 1998 došlo ke změně jediného společníka a posléze rovněž jednatele žalobce. V letech 1997 a 1998 vedl účetnictví žalobce ing. P. P., který podle žalobce nepravdivě vypověděl, že bylo žalobci předáno v průběhu roku 1999 kompletní účetnictví žalobce. Po zahájení daňové kontroly v roce 2000 zjistil správce daně určitá pochybení, o nichž nový jednatel žalobce neměl povědomost. V průběhu kontroly byla provedena rekonstrukce účetnictví, pro tento účel byly podle žalobce použity také údaje ze znaleckého posudku ze dne 1. 11. 1999 o hodnotě skladu, který zpracoval ing. J. K., CSc. a jehož zpracování zadal nový jednatel vzhledem k tomu, že nebyly nalezeny žádné údaje o skladu před tímto datem. Nicméně řada účetních dokladů zejména z 3. a 4. čtvrtletí roku 1998 nebyla do rekonstruovaného účetnictví zahrnuta, ačkoliv existovaly a byly v té době deponovány u správce daně. Napadené doklady, jež nebyly uznány, byly zaúčtovány do hlavní knihy dodatečně dne 14. 10. 2002 a při ústním jednání u správce daně bylo téhož dne do protokolu sděleno, že tyto doklady byly zaúčtovány v původním účetnictví zpracovávaném ing. P. Rovněž částečná evidence nalezená u správce daně tyto doklady obsahovala. Žalovaný však nevzal tyto skutečnosti v potaz a tyto doklady vyloučil z dokazování, byť jasně prokazovaly skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Žalobce namítal, že byl takto zkrácen na právu na spravedlivý proces, a to v rozporu s ust. § 2 odst. 3 a § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Žalobce dále polemizoval se závěrem žalovaného, podle něhož žalobce neprokázal, jakým způsobem použil zdanitelná plnění od dodavatele společnosti H.-R., spol. s r.o. pro účely podnikání. V průběhu daňové kontroly žalobce vyvíjel snahu o dodatečné doložení údajů. Doklady byly získávány od odběratelů a postupně předkládány správci daně. Dalším dokladem je znalecký posudek ing. K. Ve skladu žalobce se rovněž nachází několik položek majících vztah k dodávkám od zmíněné společnosti. V původním účetnictví byly napadené doklady zahrnuty, což potvrdil svědek ing. P.

Žalobce poukazoval rovněž na to, že žalobcem navržený výslech svědka byl uskutečněn v nepřítomnosti zástupce daňového subjektu, přičemž tuto skutečnost podle žalobce nelze ospravedlnit tím, že se svědek dostavil ke správci daně neočekávaně. Tímto postupem byl žalobce zkrácen na svých právech, neboť při výslechu by mohly být kladeny doplňující otázky, které by vedly k vyjasnění dodávek materiálu a náhradních dílů a nemohlo by být v rozhodnutí konstatováno, že žalobce neprokázal přijetí dodávek od společnosti H.-R., spol. s r.o. I tak však z výpovědi svědka podle žalobce vyplývá, že předmětné faktury vystavil a náhradní díly na těchto fakturách dodal. Žalobce nemohl vykonávat svou činnost bez dodávek materiálu a náhradních dílů. Pokud správce daně vyměřil daň na výstupu, měl uznat i plátcem doložená přijatá zdanitelná plnění.

Konečně žalobce rovněž namítal, že správce daně posoudil časovou náročnost prováděných oprav a na základě toho stanovil daňovou povinnost. Žalobce měl za to, že správce daně není způsobilý posoudit časovou náročnost opravy určitého stroje a na základě toho rozhodnout, zda oprava byla či nebyla provedena. Správce daně si měl v tomto případě vyžádat znalecký posudek znalce v oboru podnikatelské činnosti žalobce.

Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 16. 11. 2005, čj. 30 Ca 311/2002 – 84, žaloby zamítl, přičemž své rozhodnutí odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud konstatoval, že změna společníka žalobce nemá pro posouzení žalob žádný význam. Změna personálního základu právnické osoby, včetně změny statutárních orgánů společnosti, nemůže nic změnit na povinnostech právnické osoby jako daňového subjektu. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty je koncipován jako oprávnění, nikoli povinnost plátce daně. Plátcí daně vzniká nárok na odpočet daně pouze za předpokladu, že splní veškeré zákonem předepsané podmínky pro uplatnění tohoto nároku. Ust. § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro předmětné zdaňovací období („dále jen zákon o DPH“), stanoví materiální podmínky pro uplatnění odpočtu daně, tedy přijetí plnění od jiného plátce a jeho použití k dosažení obratu za plátcova zdanitelná plnění, ust. § 19 odst. 2 zákona o DPH stanoví podmínky formální, tedy formu, kterou je daňový subjekt povinen svůj nárok prokázat. Daňový doklad musí být v případě daňového subjektu, který je jako žalobce účetní jednotkou, řádně zaúčtován podle ust. § 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), pokud se tak nestane, daňový subjekt neprokázal nárok na odpočet daně.

Námitka žalobce týkající se účtování daňových dokladů nemohla mít naději na úspěch u rozhodnutí žalovaného, jímž byla doměřena daň za 1.čtvrtletí roku 1998, neboť se tak nestalo z titulu nedoložení zaúčtování daňových dokladů. Pokud jde o ostatní zdaňovací období, sám žalobce v žalobách uváděl, že do 14. 10. 2002 sporné doklady do rekonstruovaného účetnictví nezahrnul. Tvrzení žalobce, že po uvedeném datu byly tyto doklady do hlavní knihy zaúčtovány, není podle krajského soudu ničím podloženo. Podle obsahu správních spisů nic nenasvědčuje tomu, že by žalobce správci daně či žalovanému zaúčtování těchto dokladů oznámil, natož pak doplněnou hlavní knihu předložil. Z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 14. 10. 2002 ani nevyplývá, že by žalobce poukazoval na to, že neuznané doklady byly zaúčtovány v původním účetnictví žalobce. Žalovaný tedy vycházel ze skutkového stavu, jenž má oporu ve správním spisu. Ani případné doložení uvedených tvrzení by však podle krajského soudu nemohlo mít pro žalobce příznivější výsledek, neboť důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu leží na daňovém subjektu, přičemž není omezeno pouze na období bezprostředně navazující na podání daňového přiznání. V původním účetnictví žalobce uplatněný nárok neprokazoval a v rekonstruovaném účetnictví doklady zaúčtovány nebyly. Krajský soud měl tudíž za to, že ani svědectví ing. P. nemohlo na závěrech žalovaného nic změnit. Sporné daňové doklady nebyly zaúčtovány v souladu se zákonem o účetnictví, proto je žalovaný nebyl povinen ani oprávněn vzít v potaz.

Pokud jde o námitku týkající se tvrzených dodávek od společnosti H. R., spol. s r.o., mohla tato problematizovat pouze rozhodnutí žalovaného týkající se 1. a 3. čtvrtletí roku 1998, v nichž bylo neprokázání přijetí těchto plnění vytýkáno. Jako podstatnou krajský soud považuje skutečnost, že nárok na odpočet daně vzniká podle ust. § 19 odst. 1 zákona o DPH pouze tehdy, pokud plátce přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, pokud přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obratu za vlastní zdanitelná plnění a pokud je mezi těmito plněními věcná a časová souvislost. Důkazní prostředky k prokázání těchto kumulativně stanovených podmínek označil žalobce v žalobách zcela obecně (doklady získané od odběratelů, položky ve skladu žalobce mající vztah ke sporným dodávkám), čímž znemožnil posoudit správnost svých tvrzení o porušení ust. § 2 odst. 3 daňového řádu. Znalecký posudek ing. K. neměl žalovaný před vydáním žalobami napadených rozhodnutí k dispozici, neboť není součástí spisového materiálu a žalobce ho v průběhu daňového řízení nezmiňoval. Žalovanému tedy nelze vytýkat, že tento důkazní prostředek nehodnotil.

Krajský soud připustil, že výsledkem svědka P. S. bez vyrozumění žalobce došlo k porušení žalobcova práva dle ust. § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu klást svědkům otázky při ústním jednání. Byť jsou ze správního spisu zřejmé obtíže při snaze zajistit přítomnost svědka u ústního jednání, nelze postup správce daně těmito obtížemi ospravedlnit a tudíž nelze takto získaný důkazní prostředek označit za legální a pro další řízení použitelný. Krajský soud tedy měl za to, že došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, nicméně ve smyslu ust. § 65 odst. 2 a § 76 odst.1 písm. c) s.ř.s. by soud napadené rozhodnutí pro procesní vadu zrušil pouze tehdy, mohla-li mít tato vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Tato podmínka podle názoru krajského soudu v předmětné věci nebyla splněna. Žalovaný svá rozhodnutí sice opíral o závěr, že žalobce neprokázal faktické přijetí dodávek od společnosti H. R., spol. s r. o., a potud byla výpověď svědka relevantní, avšak zároveň vycházel rovněž ze závěru učiněného již správcem daně, podle něhož žalobce nedoložil způsob použití předmětných zdanitelných plnění a nedoložil ani skutečnost, že by přijatá zdanitelná plnění byla k 31.12. 1998 předmětem inventarizace. Pro tyto závěry byla výpověď svědka podle názoru krajského soudu bezvýznamná, zároveň tyto závěry poskytují dostatečnou oporu žalobami napadeným rozhodnutím.

Tvrzení žalobce, že správce daně sám v průběhu řízení posuzoval časovou náročnost oprav, jež jsou předmětem podnikání žalobce, krajský soud neshledal opodstatněným. Návrh na provedení výslechu v žalobě blíže nespecifikovaných svědků soud nepovažoval za dostatečně konkrétní a s odkazem na ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. tento návrh zamítl.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, přičemž uvedl, že se opírá o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tedy tvrdí nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vady řízení před správním orgánem.

Stěžovatel poukazoval na to, že svá odvolání proti platebním výměrům správce daně zaměřoval pouze na sporné dodávky od společnosti H.-R., spol. s r. o., neboť stěžovatel po celou dobu řízení před správcem daně tvrdil, že předmětná zdanitelná plnění byla od

uvedené společnosti přijata a doklady o tom byly řádně zaúčtovány tehdejší účetním ing. P., přičemž podle stěžovatele bylo doloženo i použití předmětných plnění k dosažení obratu stěžovatele. Jednalo se přitom o obvyklé doklady o dodávkách běžných náhradních dílů a o jejich použití při servisní činnosti stěžovatele, která je předmětem jeho podnikání. Za účelem doložení přijetí a použití těchto zdanitelných plnění stěžovatel navrhl výslech svědka S., který byl dodavatelem stěžovatele jako fyzická osoba a zároveň byl jednatelem společnosti H.- R., spol. s r.o. Správce daně stěžovateli nevytýkal zaúčtování předmětných dokladů, ostatně svědek ing. P. při výslechu dne 1. 10. 2001 výslovně uvedl, že zaúčtování prováděl ve všech případech, kdy doklady splňovaly náležitosti daňových dokladů. Podle stěžovatele tedy není pochyb o tom, že zaúčtování se vztahovala i na doklady od uvedených dodavatelů. Stěžovatel žalovanému vytýkal, že překročil jasně vymezený rozsah jednotlivých odvolání a tím podle jeho názoru porušil ust. § 50 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný totiž přezkoumával napadené platební výměry nad rámec odvolání, když se zabýval rovněž jinými, správcem daně nezpochybňovanými doklady a dospěl k závěru, že tyto doklady nebyly zaúčtovány v souladu se zákonem o účetnictví. Žalovaný tedy z tohoto důvodu změnil odvoláními napadené platební výměry a dodatečně vyměřenou daň výrazně navýšil. Uvedené doklady přitom nebyly správcem daně zpochybňovány, a to ani ve zprávě o daňové kontrole, což podle stěžovatele samo o sobě svědčí o tom, že doklady, jichž se týkalo doměření daně žalovaným, byly řádně zaúčtovány. Žalovaný v podstatě v odvolacím řízení suploval činnost správce daně prvního stupně a stěžovatele připravil o možnost domáhat se přezkoumání jeho postupu cestou řádného opravného prostředku. Žalovaný tak podle stěžovatele porušil zásadu dvojinstančnosti, která má svůj základ v ust. § 48 odst. 1 a § 50 odst. 3 a 8 daňového řádu a tato vada řízení mohla mít za následek nezákonnost žalobami napadených rozhodnutí.

Stěžovatel dále nesouhlasil s tvrzením krajského soudu, že žalovaný ani správce daně neměli k dispozici znalecký posudek ing. K. nebo doklady získané od odběratelů. Tyto listiny v rámci daňové kontroly byly předloženy, stěžovateli není známo, proč nejsou součástí správního spisu. Stěžovatel trval na tom, že již při zahájení daňové kontroly doložil veškeré listiny, a to jednotlivé faktury od dodavatelů, znalecký posudek ing. K. jako doklad o inventarizaci i doklady od odběratelů svědčící o použití přijatých zdanitelných plnění. Skutková podstata, z níž žalovaný v napadených rozhodnutích vycházel, nemá podle stěžovatele oporu ve spisech a je s nimi v rozporu. Žalovaný ostatně argumentaci správce daně týkající se porušení ust. § 19 odst. 1 zákona o DPH zcela změnil, když uvedl, že stěžovatel neprokázal faktické přijetí dodávek od pana S., resp. společnosti H.-R., spol. s r. o. Přitom svědek S. výslovně uvedl, že fyzicky plnění dodával, tedy potvrdil tvrzení stěžovatele. Přesto žalovaný v žalobami napadených rozhodnutích uvedl, že přijetí zdanitelných plnění prokázáno nebylo. Stěžovateli není jasné, proč žalovaný vyslyšel svědka pouze k záležitostem, jež se ho týkaly jako podnikatele-fyzické osoby, a nikoli k záležitostem, při nichž svědek vystupoval jako jednatel uvedené společnosti.

Uvedené souvislosti podle stěžovatele zdůrazňují porušení zákona, jehož se dopustil správní orgán při výslechu svědka. Stěžovatel poukazyval na judikaturu správních soudů, z nichž podle jeho názoru vyplývá, že výslech svědka je třeba realizovat řádně tak, aby měl daňový subjekt možnost klást svědkovi otázky. Pokud se tak nestalo, nelze takovou vadu zhojit tím, že bude daňovému subjektu následně umožněno seznámit se s obsahem spisu,

ale jediné tím, že bude daňovému subjektu dána možnost označit svědky, jejichž výslechy chce zopakovat, a možnost klást takovým svědkům otázky. Provedení výslechu procesně vadným způsobem představuje takovou vadu řízení, která může mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, neboť mohla ve svém důsledku ovlivnit výsledky dokazování. Stěžovatel byl zkrácen ve svém právu na spravedlivý proces dle Listiny základních práv a svobod a došlo rovněž k porušení základních zásad daňového řízení vyjádřených v ust. § 2 daňového řádu.

Stěžovatel vytýkal krajskému soudu, že uvedenou vadu řízení, jíž se dopustil žalovaný, nesprávně posoudil. Podle tvrzení stěžovatele krajský soud pouze spekuloval, když interpretoval stávající výpověď svědka S., aniž by mu byly známy otázky, které chtěl stěžovatel tomuto svědkovi položit, přičemž krajský soud předjímal, že veškeré tyto dotazy by se týkaly přijetí dodávek od společnosti H.- R., spol. s r. o. Stěžovatel však měl rozhodně v úmyslu klást svědkovi i otázky další, jež by se týkaly i toho, co bylo svědkovi známo ohledně skladové evidence a inventarizace stěžovatele a co mu bylo známo ohledně plnění stěžovatele odběratelům. Stěžovatel nepochyboval o tom, že tyto znalosti svědek měl, neboť se dobře znal s osobou, jež působila jako jednatel stěžovatele v rozhodném období. Podle stěžovatele tedy není zřejmé, proč má krajský soud za to, že by se otázky stěžovatele nemohly týkat ničeho jiného než faktického přijetí dodávek od společnosti H. - R., spol. s r. o.

Stěžovatel namítal, že uvedeným závěrem se krajský soud dopustil dalšího porušení procesních práv stěžovatele a že postupoval v rozporu s ust. § 65 odst. 2 a § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neboť výpověď svědka byla zúžena na otázky kladené mu správním orgánem, svědkovi nemohly být položeny stěžovatelem zamýšlené otázky, svědek nemohl tedy na tyto otázky odpovědět a stěžovateli tak bylo znemožněno svá tvrzení prokázat, což mohlo vést k nezákonným rozhodnutím žalovaného. Podle dikce zákona přitom postačuje, že vada řízení „mohla“ mít za následek nezákonné rozhodnutí, neboť do doby odstranění procesní vady tato otázka ani nemůže být postavena najisto. Ze soudní judikatury je podle stěžovatele nutno dovodit, že odepření účasti při výslechu svědka musí být vždy považováno za podstatnou vadu řízení. Výslech svědka se v daném případě týkal okolnosti, která byla předmětem dokazování, zda stěžovatel splnil podmínky ust. § 19 odst. 1 zákona o DPH, či nikoliv, možnost ovlivnit zákonnost rozhodnutí správního orgánu tedy stěžovatel považoval za zjevnou. Soud tedy měl napadená rozhodnutí pro tuto vadu zrušit a pokud tak neučinil, porušil podle stěžovatele vedle citovaných ustanovení soudního řádu správního rovněž ust. § 19 odst. 1 zákona o DPH, ust. § 2, § 31 odst. 4 a § 16 odst. 4 písm. a) daňového řádu, jakož i čl. 4 odst. 1 a čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné, přičemž ve svém vyjádření poukázal na důvody uvedené v žalobami napadených rozhodnutích. Žalovaný vycházel z toho, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly nepředložil správci daně účetnictví, z něhož by bylo zřejmé zaúčtování dokladů na deklarovaná přijatá zdanitelná plnění (náhradní díly), přičemž zástupkyně stěžovatele při ústním jednání u správce daně dne 13. 6. 2001 prohlásila, že v roce 1997 a 1998 nebylo vedeno skladové hospodářství a hlavní kniha ani účetní deník za účetní období roku 1998 nebyly externí účetní

společností stěžovateli předány. Žalovaný se ztotožnil se závěrem krajského soudu, že v daném případě nebyly splněny podmínky ust. § 19 odst. 2 zákona o DPH.

Žalovaný měl rovněž za to, že postupoval v souladu s ust. § 50 odst. 3 daňového řádu, neboť podle tohoto ustanovení, vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Přitom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit odvoláním napadené rozhodnutí i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení, případně doplnění řízení uložit správci daně.

Žalovaný dále odkazoval na obsah správního spisu, z něhož je zřejmé, které doklady stěžovatel správci daně předal v průběhu daňové kontroly. O znaleckém posudku ing. K. se stěžovatel podle žalovaného poprvé zmínil až v žalobách podaných u Krajského soudu v Plzni.

Žalovaný konečně také uznal závěr krajského soudu, že výslech P. S. nebyl proveden v souladu se zákonem a nebyl tudíž pro další řízení použitelný, ztotožnil se však s názorem krajského soudu, že toto byť podstatné porušení ustanovení o řízení nemohlo mít z výše uvedených důvodů vliv na zákonnost žalobami napadených rozhodnutí.

Kasační stížnost je důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti, následovně:

Předně je nutno konstatovat, že kasační námitku, podle níž žalovaný tím, že změnil platební výměry správce daně v neprospěch stěžovatele pro nedodržení podmínek ust. § 19 odst. 2 zákona o DPH, porušil zásadu dvojinstančnosti řízení, Nejvyšší správní soud nemůže věcně posuzovat. Jak totiž vyplývá ze spisu krajského soudu, tato námitka nebyla uplatněna v žalobách, ani následně v rámci lhůty pro jejich podání, ale až během ústního jednání před krajským soudem. Krajský soud tedy na straně 10 přezkoumávaného rozsudku uvedl, že se tímto žalobním bodem nezabýval, neboť podle ust. § 71 odst. 2 s. ř. s. lze žalobu rozšířit o další žalobní body pouze ve lhůtě pro podání žaloby. V řízení o kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud přezkoumává napadený rozsudek krajského soudu, a to, až na taxativně stanovené výjimky, v rozsahu a v mezích důvodů kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Pokud tedy stěžovatel v kasační stížnosti namítá vady řízení před správním orgánem, je podmínkou přípustnosti takové námitky, jak vyplývá z ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., že stěžovatel tuto vadu řádně uplatnil již v řízení před krajským soudem, aby měl Nejvyšší správní soud možnost závěry, které krajský soud přijal k této námitce, v řízení o kasační stížnosti přezkoumat. V daném případě se tak ovšem nestalo, předmětnou námitku tedy není možno považovat za důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., ani za žádný z ostatních přípustných důvodů kasační stížnosti taxativně vymezených v ust. § 103 odst. 1 s. ř. s., nýbrž za jiný důvod dle ust. § 104 odst. 4 s. ř. s., který je podle tohoto ustanovení

nepřípustný, neboť ho stěžovatel řádně neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Nejvyšší správní soud se tak mohl zabývat pouze tvrzením stěžovatele, že doklady, na jejichž základě došlo k doměření daně žalovaným, byly ve skutečnosti v účetnictví stěžovatele řádně zaúčtovány, neboť tuto námitku stěžovatel uplatnil již v řízení před krajským soudem. Nejvyšší správní soud ji ovšem neshledal důvodnou, neboť se ztotožnil s výše uvedenou argumentací krajského soudu k tomuto žalobnímu bodu. Nezbyvá tedy než stručně zopakovat, že po zahájení daňové kontroly správce daně výzvou ze dne 6. 12. 2000 uložil stěžovateli, aby předložil mj. hlavní knihu a účetní deník za zdaňovací období roku 1998, na což stěžovatel reagoval sdělením ze dne 29. 1. 2001, podle něhož považoval výzvu správce daně k tomuto bodu za splněnou při dřívějších jednáních. Během ústního jednání dne 13. 6. 2001 správce daně stěžovateli sdělil, že uvedenou odpověď nepovažuje za uspokojivou, neboť požadované účetní knihy nebyly předloženy. Zástupkyně stěžovatele k tomu uvedla, že hlavní kniha ani účetní deník za období roku 1998 nebyly externím účetním ing. P. předány. Účetní knihu a hlavní deník za rok 1998 v jejich rekonstruované podobě stěžovatel předal správci daně až v rámci odvolacího řízení dne 9. 10. 2002. V této rekonstruované účetní evidenci nebyly zahrnuty některé doklady, u nichž stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Na tuto skutečnost byl stěžovatel upozorněn správcem daně během ústního jednání dne 14. 10. 2002. Ze správního spisu nevyplývá, že by stěžovatel po tomto datu předložil v rámci odvolacího řízení důkazy o řádném zaúčtování těchto plnění. Žalovaný tedy v žalobami napadených rozhodnutích vztahujících se ke 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 1998 navýšil daňovou povinnost stěžovatele nad rámec částek doměřených správcem daně, neboť stěžovatel nedoložil zaúčtování konkrétních daňových dokladů specifikovaných v těchto rozhodnutích. Se závěrem, který učinil žalovaný i následně krajský soud, se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje, neboť stěžovatel původní účetnictví nepředložil a v rekonstruovaném účetnictví nebyly sporné doklady zahrnuty. Za tohoto stavu nemohla řádné zaúčtování těchto dokladů prokázat ani výpověď svědka ing. P., podle níž byly doklady zaúčtovány, pokud splňovaly náležitosti daňového dokladu; s určitostí to však svědek u konkrétních položek nedovedl říci. Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatel v tomto ohledu neunesl důkazní břemeno dle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, neboť u konkrétních daňových dokladů, k nimž uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, neprokázal jejich řádné zaúčtování v souladu se zákonem o účetnictví, neprokázal tedy splnění formálních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 19 odst. 2 zákona o DPH.

Pokud jde o námitku, podle níž stěžovatel v daňovém řízení předložil dostatek dokladů, jež mají prokazovat přijetí plnění od jednotlivých odběratelů a jejich následné použití k dosažení obratu za stěžovatelova zdanitelná plnění, musí Nejvyšší správní soud stěžovatele upozornit na skutečnost, kterou sám uvádí v kasační stížnosti, totiž že stěžovatel v odvoláních proti předmětným platebním výměrům brojil pouze proti závěrům správce daně, jež se týkaly dodávek od společnosti H.-R., spol. s r. o. a od podnikatele P. S., přičemž ostatní závěry správce daně stěžovatel nezpochybňoval. V odvolacím řízení bylo zjištěno, že P. S. nebyl v předmětném období plátcem daně z přidané hodnoty, podmínky ust. § 19 odst. 1 zákona o DPH pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty tedy v každém případě nebyly u plnění poskytnutých panem S.

splněny, a to bez ohledu na to, zda se tyto dodávky uskutečnily a pro jaký účel byly případně stěžovatelem použity. Ani tento závěr žalovaného, jenž se týkal 2. a 4. čtvrtletí roku 1998, stěžovatel v žalobách nezpochyboval. Spornou z hlediska dodržení materiálních podmínek pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty dle ust. § 19 odst. 1 zákona o DPH tedy skutečně zůstala pouze otázka uskutečnění dodávek od společnosti H. - R., spol. s r. o. a jejich následného použití stěžovatelem, která se týká pouze rozhodnutí žalovaného k 1. a 3. čtvrtletí roku 1998. Zároveň je třeba říci, že u těchto konkrétních dodávek žalovaný stěžovateli nevytýkal, že by doklady o těchto dodávkách nebyly v rekonstruovaném účetnictví zaúčtovány, že by tudíž zároveň nebyly splněny formální podmínky dle ust. § 19 odst. 2 zákona o DPH.

Na jedné straně je nutno konstatovat, že ze správního spisu skutečně nevyplývá, že by stěžovatel předložil v průběhu daňového řízení listiny, jež by zcela konkrétně prokazovaly přijetí sporného plnění od společnosti H. - R., spol. s r. o. či jejich následné použití na dosažení stěžovatelových vlastních zdanitelných plnění. Správní spis v tomto ohledu obsahuje pouze vlastní sporné daňové doklady, tedy faktury vystavené společností H.-R., spol. s r. o. Krajskému soudu je třeba dát za pravdu i v tom ohledu, že stěžovatel neprokázal své žalobní tvrzení, podle něhož znalecký posudek ing. K. měl správce daně či žalovaný k dispozici již v daňovém řízení. Tento znalecký posudek je poprvé zmiňován až v žalobě, k níž je přiložen. Ve správním spisu není o předložení takového důkazního prostředku žádná zmínka.

Na straně druhé žalovaný navrhl v odvoláních proti platebním výměrům k 1. a 3. čtvrtletí roku 1998 provedení důkazu výsledkem jednatele společnosti H.-R., spol. s r. o. P. S., a to právě k prokázání skutečnosti, že předmětná zdanitelná plnění byla uskutečněna. Nejvyšší správní soud se tedy plně ztotožňuje s hodnocením krajského soudu, s nímž ostatně v tomto ohledu souhlasí nejen stěžovatel, ale i žalovaný, že provedením stěžovatelem navrhovaného důkazu bez jeho vyrozumění byla porušena stěžovatelova procesní práva, a to právo daňového subjektu být přítomen výslechu svědka a klást svědkovi otázky. Toto právo je sice explicitně zakotveno pouze v ust. § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, jak však vyplývá z ustálené judikatury Ústavního soudu (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2001, sp. zn. I. ÚS 159/99) i soudů správních (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, čj. 5 Afs 14/2004 - 60, publikovaný pod č. 1021/2007 Sb. NSS) musí být daňovému subjektu přiznáno i v případě, že dokazování probíhá mimo rámec daňové kontroly, tedy rovněž v rámci odvolacího řízení. Právo účastníka řízení být přítomen projednávání věci a vyjadřovat se k prováděným důkazům má totiž svůj základ již v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Je tedy nepochybné, že stěžovatel byl na tomto svém právu zkrácen, přičemž lze souhlasit se stěžovatelem, že tuto vadu řízení před správním orgánem nebylo možné zhojit tím, že bylo stěžovateli provedení tohoto výslechu následně oznámeno, nýbrž jedině tím, že by byl tento výslech opakován a stěžovatel tudíž dostal možnost se ho účastnit.

Jak vyplývá z příslušných protokolů založených ve správním spisu, vyslyšel správce daně dne 15. 4. 2002 svědka P. S. jak k dodávkám společnosti H.-R., spol. s r. o., u níž svědek působil v rozhodném období jako jednatel, tak k dodávkám P. S. jako

podnikatele. U dodávek P. S. lze souhlasit s názorem, že vadné provedení výslechu svědka nemělo v tomto případě vliv na zákonnost rozhodnutí správního orgánu ve věci samé, neboť jak již bylo řečeno, tento podnikatel nebyl v rozhodném období plátcem daně z přidané hodnoty a tudíž další dokazování v této věci bylo nadbytečné. V případě dodávek společnosti H.-R., spol. s r. o. však nelze zcela vyloučit možnost, že měl jmenovaný svědek jakožto dodavatel stěžovatele povědomost o tom, k jakému účelu stěžovatel tyto náhradní díly pořizoval, tedy jakým způsobem mělo být zboží uvedené na sporných daňových dokladech stěžovatelem následně využito. Nelze tedy vyloučit, že v případě řádného vyrozumění stěžovatele o prováděném výslechu by byl svědek stěžovatelem dotazován nejen na skutečnosti týkající se dodání předmětného zboží, ale i jeho případného následného využití a že by tedy v takovém případě výpověď svědka mohla posloužit jako relevantní důkaz jak v otázce poskytnutí sporných plnění, tak i v otázce jejich případného dalšího použití na dosažení vlastních zdanitelných plnění stěžovatele. V tomto ohledu je třeba dát za pravdu stěžovatelům, že skutečně nelze předjímat, o čem by svědek vypovídal, pokud by byl výslech proveden v souladu se zákonem a stěžovatelům by bylo umožněno klást svědkovi dotazy.

Jiná věc je hodnocení věrohodnosti takové svědecké výpovědi; hodnocení důkazů ve smyslu ust. 2 odst. 3 daňového řádu je však možné až v situaci, kdy byly tyto důkazy řádně provedeny. Jestliže žalovaný vycházel ze závěru, že stěžovatel v případě sporných dodávek společnosti H.-R., spol. s r. o. neprokázal splnění materiálních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu ust. § 19 odst. 1 zákona o DPH, že tedy stěžovatel neunesl důkazní břemeno, jež mu ukládá ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, měla být stěžovatelům v průběhu daňového řízení nejprve poskytnuta možnost, aby toto důkazní břemeno unesli. Tuto povinnost by žalovaný a správce daně splnili pouze v případě, pokud by důkaz, který stěžovatel za tímto účelem navrhl a o němž nelze říci, že by byl zcela zjevně nezpůsobilý k prokázání rozhodných skutečností, v daňovém řízení řádně a úplně provedli. V předmětné věci se tak nestalo.

Na základě uvedených skutečností dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že uvedené pochybení správního orgánu při výslechu jmenovaného svědka je třeba považovat za podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného čj. 3650/130/2002 a čj. 3652/130/2002, která se týkají 1. a 3. čtvrtletí roku 1998. Krajský soud měl uvedená rozhodnutí pro tuto důvodně vytýkanou vadu řízení zrušit, pokud tak neučinil, postupoval v rozporu s ust. § 76 odst. 1 písm. c) a § 78 odst. 1 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost v tomto rozsahu důvodnou a vzhledem k tomu, že krajský soud rozhodl o žalobách proti všem rozhodnutím žalovaného v jediném výroku přezkoumávaného rozsudku, Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Plzni vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Plzni v novém řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. srpna 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu