



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **EURO PRIM, spol. s r. o.**, IČ: 25140124, se sídlem Františka Diviše 609, Praha 10, zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2006, č. j. 6 Ca 37/2005 - 82,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2006, č. j. 6 Ca 37/2005 - 82, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalobce (dále též „stěžovatel“ nebo „daňový subjekt“) napadá shora označený rozsudek Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2004, č. j. FŘ-10559/13/04. Kasační stížnost opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel má za to, že splnil důkazní povinnost v daňovém řízení týkajícím se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1999, předložil-li správci daně daňové doklady týkající se dodávky pohonných hmot vydané plátcem daně společností VEBAHN, spol. s r. o., jako dodavatelem a navrhl-li výslech svědka pana C. Š., který dodávky pohonných hmot potvrdil a dokonce uvedl jméno společnosti, jež měla pohonné hmoty dodávané dodavatelem stěžovateli dopravovat.

Stěžovatel má za to, že naopak správce daně nesplnil svoji důkazní povinnost podle § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „d. ř.“), neboť nevyvrátil relevanci povinných záznamů vedených stěžovatelem.

Dále má stěžovatel za to, že žalovaný a správce daně v rozporu s § 2 odst. 3 d. ř. zjevně nesprávně hodnotili důkazní prostředky, nepřihlíželi ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, a nedbali (i nad rámec návrhů stěžovatele) o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro stanovení daňové povinnosti stěžovatele (§ 31 odst. 2 d. ř.)

Správce daně ani žalovaný neuznali za důkaz výpověď svědka C. Š. podanou u Finančního úřadu pro Prahu 10 dne 14. 3. 2003, která podle přesvědčení stěžovatele svědčila v jeho prospěch, pouze proto, že se tato výpověď lišila od jeho výpovědi na Policii ČR a že svědek k doložení svých tvrzení nepředložil žádné věrohodné důkazy. Výpověď svědka na policii neměli správce daně ani žalovaný k dispozici, takže těžko mohli usoudit na vzájemný rozpor obou výpovědí. K údajnému rozporu ve výpovědích podal vysvětlení sám svědek ve svém prohlášení. Stěžovatel je toho názoru, že správce daně mohl a měl prověřit pravdivost výpovědi tohoto svědka porovnáním razítek společnosti a podpisů na daňových dokladech, šetřením u dopravce pohonných hmot, kterého svědek jmenoval, a výsledkem pracovníků stěžovatele, kteří od pana M. a Š. pohonné hmoty přebírali a jejichž jména stěžovatel správci daně sdělil. Totéž mohly podle stěžovatele správní orgány učinit ohledně výpovědi svědka J. M.

Stěžovatel dále poukázal na podle svého názoru rozporuplnost dvou různých výpovědí svědka Martina Lačňáka. Ačkoli pan Lačňák údajně odkoupil obchodní podíly společnosti VEBAHN, spol. s r. o., žádnou úhradu za ně nikomu nezaplatil a naopak mu byla podle jeho výpovědi za odkoupení podílů slíbena odměna. Pan Lačňák vypověděl, že kupoval obchodní podíly a stal se jednatelem pouze formálně. Ačkoliv pan Lačňák podle výpovědi pana M. odkoupil obchodní podíly od něj a pana Š., pan Lačňák vypověděl, že tyto pány nezná. Podle stěžovatele je zcela zřejmé, že se v případě pana Lačňáka jedná o tzv. bílého koně a prodej obchodních podílů nebyl míněn vážně, a byl proto neplatným právním úkonem majícím za účel umožnit dosavadním společníkům příjem nezdaněných peněz. Výpověď svědka M. i původní výpověď svědka Š. pak má podle stěžovatele znaky snahy vyhnout se obvinění ze spáchání trestného činu. Stěžovatel poukázal i na skutečnost, že změny týkající se vlastnictví a statutárních orgánů společnosti VEBAHN, spol. s r. o., nebyly zapsány do obchodního rejstříku a že tato společnost je v likvidaci. Stěžovatel k neprovedeným změnám v obchodním rejstříku poukázal na to, že jestliže správce daně a žalovaný uvádějí, že k nim nedošlo pro nezaplacení soudního poplatku navrhovatelem, přehlížejí, že podle příslušného usnesení rejstříkového soudu z 15. 9. 2000 ve věci návrhu na zápis změn nejenže nebyl zaplacen soudní poplatek, ale nebyly ani doloženy doklady o změnách, které se měly v obchodním rejstříku zaznamenat.

Jestliže soud i správce daně považují druhou výpověď pana Š., svědčící stěžovateli, za nevěrohodnou vzhledem k jeho předcházející výpovědi na Policii ČR a k tomu, že tvrzené skutečnosti nijak nedoložil, je podle stěžovatele pozoruhodné, že výpovědi pana M. tyto orgány považují za pravdivé, ačkoliv tento kromě zápisu z valné hromady, souhlasu s prodejem obchodního podílu a jmenování pana Lačňáka novým jednatelem

žádný jiný důkazní prostředek o uskutečnění prodeje nepředložil, přičemž uvedené doklady nebyly předloženy ani rejstříkovému soudu. Nesprávně za pravdivé považovaly podle stěžovatele správní orgány výpovědi pana M. i přesto, že z výpovědi pana Lačňáka jim muselo být známo, že prodej společnosti VEBAHN, spol. s r. o., byl formální a účelový.

Stěžovatel dále konstatoval, že správce daně i orgány Policie ČR mohli a měli zjistit, že je důvodné podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně ze strany vlastníků společnosti VEBAHN, spol. s r. o., a patřičným způsobem na to reagovat. Namísto toho však podle přesvědčení stěžovatele volili správce daně a žalovaný pro ně snadnější a z finančního hlediska nadějnější postup tím, že zkrácenou daň neoprávněně doměřili bonitnímu stěžovateli, místo aby ji vymáhali na v likvidaci se nacházející společnosti VEBAHN, spol. s r. o.

Stěžovatel má za to, že předložil-li formálně bezvadné doklady, splnil svoji důkazní povinnost a důkazní břemeno se přesunulo na správce daně. Ten ovšem řádné důkazy pro zpochybnění listinných důkazů předložených stěžovatelem nezískal. Výpovědi pana M. nebyly získány v řízení se stěžovatelem a lze pochybovat, že jsou jako řádný důkaz v řízení se stěžovatelem přípustné. Při výslechu na policii nebyl podle stěžovatele pan M. povinen vypovídat pravdu a i jeho výpověď u jiného správce daně ještě před zahájením řízení se stěžovatelem se stěžovateli jeví jako nevěrohodná. Svědek nebyl např. vůbec dotazován, z jakého důvodu zakoupil obchodní podíl na společnosti VEBAHN, spol. s r. o., která měla v předmětu činnosti nákup pohonných hmot, když tvrdil, že tato společnost za jeho působení žádnou činnost neprováděla a nevykazovala (přitom dle zjištění Policie ČR a správců daně tato společnost vystavovala doklady o prodeji pohonných hmot různým odběratelům), a z jakého důvodu a při jaké příležitosti tento obchodní podíl prodal panu Lačňákovi. Stěžovatel znovu zdůraznil, že šlo o fingovaný prodej.

Stěžovatel dále uvedl, že při daňové kontrole navrhl výslech pana Š. a svých zaměstnanců, kteří byli přítomni prověřovaným dodávkám pohonných hmot, jako v té době jedné důkazní prostředky, které jej jako relevantní důkazy napadly, ovšem postojem žalovaného i městského soudu byl o možnost prokázat jím tvrzené skutečnosti připraven. Stěžovatel má za to, že závěr Městského soudu v Praze, že žalovaný správně posoudil výpověď svědka Š. jako nevěrohodnou, je v rozporu s jinými známými skutečnostmi a zásadami hodnocení důkazů. Pan Š. neměl podle stěžovatele důvod při této výpovědi u správce daně lhát, neboť svoji výpověď učinil ještě v době, kdy případná trestnost činu zkrácení daně nebyla dosud promlčena. Tato skutečnost nasvědčuje věrohodnosti jeho výpovědi. Stěžovatel nesouhlasí ani s názorem žalovaného, který neprovedl výslech zaměstnanců stěžovatele s odůvodněním, že ani z podání stěžovatel nelze dovodit, že těmto zaměstnancům mělo být známo, s kým má stěžovatel uzavřené smlouvy o dodávkách pohonných hmot a kdo je jejich faktickým dodavatelem. Podle stěžovatele je z jeho podání zřejmé, že tito zaměstnanci měli dosvědčit, od kterých konkrétních osob dodávky a doklady k nim přejímali a kterým konkrétním osobám za tyto dodávky platili.

Stěžovatel dále nesouhlasí s názorem Městského soudu v Praze, že výsledky daňového řízení vedeného příslušným správcem daně se společností VEBAHN, spol. s r. o., ve věci dodatečného daňového přiznání této společnosti nejsou pro posouzení věci

stěžovatele významné. Toto stanovisko je v rozporu s § 28 odst. 1 d. ř., neboť vyměření daně této společnosti bylo v řízení před stěžovatelem tzv. předběžnou otázkou. Vyměření daňové povinnosti na základě daňového přiznání dodavatele, jehož dodávky stěžovateli správce daně a žalovaný zpochybňují, podle stěžovatele osvědčují, že příslušný finanční orgán uznal dodávky za uskutečněné. Postupem žalovaného tak došlo k vyměření stejné daňové povinnosti dvakrát.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení.

II.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti především uvedl, že důkazní břemeno leží na daňovém subjektu a skutečnost, že daňový subjekt nepředloží důkazní prostředky, které by prokazovaly jeho tvrzení, neznamená, že se důkazní břemeno přenáší na správce daně. Správce daně tedy nemohl porušit ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d. ř., neboť nezpochybnil vedení účetnictví ani jiných povinných záznamů, a neměl tak důvod prokazovat jejich neúplnost, nevěrohodnost či nepravdivost.

Žalovaný dále uvedl, že k hodnocení jednotlivých důkazních prostředků se vyjádřil v napadeném rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Nesouhlasil s názorem, že postupoval v rozporu s § 31 odst. 2 a 4 d. ř. Právě z důvodu, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, vyzval správce daně stěžovatele k dokazování, prováděl šetření formou dožádání a za účasti zástupce stěžovatele vyslechl svědka Martina Lačňáka., jediného jednatele a společníka společnosti VEBAHN, spol. s r. o. Správce daně ani žalovaný neměli podle žalovaného povinnost prokazovat pravdivost či nepravdivost výpovědi pana J. M. a pana C. Š., avšak byli oprávněni tyto výpovědi zhodnotit jako důkazní prostředky. K neprovedeným výslechům zaměstnanců, kteří měli podle stěžovatele potvrdit přebírání pohonných hmot, pak žalovaný uvádí, že stěžovatel výpovědi zaměstnanců nenavrhoval jako důkaz a že z toho důvodu nebyly provedeny.

Žalovaný dále konstatoval, že není oprávněn hodnotit, zda byl převod obchodních podílů společnosti VEBAHN, spol. s r. o., na pana Martina Lačňáka. v souladu se zákonem. K tvrzení stěžovatele ohledně záměrů správce daně v případě exekučního řízení pak žalovaný uvedl, že žádný z nich nemá oporu ve spisovém materiálu vedeném u správce daně. Žalovaný podle svých slov hodnotí případ stěžovatele ze strany stěžovatelovy daňové povinnosti – v souvislosti s ní byly předloženy doklady o tom, že v době uskutečnění zdanitelných plnění byl jediným jednatelem a společníkem společnosti VEBAHN, spol. s r. o., pan Lačňák, který plnění, na základě nichž stěžovatel nárokoval odpočet DPH, nepotvrdil.

Výsledek šetření u společnosti VEBAHN, spol. s r. o., nelze podle žalovaného označit v daňovém řízení u stěžovatele za otázku předběžnou ve smyslu § 28 odst. 1 d. ř.

III.

Ze správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 9. 2003, č. j. 276465/03/010512/8133, Finanční úřad pro Prahu 10 doměřil stěžovateli daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1999 ve výši 280 154 Kč. Na základě provedené daňové kontroly totiž správce daně vyloučil z nároku na odpočet daně doklady č. 419/99 a 427/99 vystavené jménem společnosti VEBAHN, spol. s r. o., na nákup pohonných hmot v celkové ceně včetně daně 1 553 580,30 Kč. Tento platební výměr stěžovatel napadl odvoláním, jež žalovaný zamítl.

Rozhodnutí žalovaného stěžovatel napadl žalobou, kterou Městský soud v Praze zamítl. Podle soudu stěžovatel správci daně předložil formálně bezvadné doklady, na kterých byla jako vystavitel uvedena společnost VEBAHN, spol. s r. o.; pokladními doklady pak stěžovatel prokazoval i zaplacení fakturovaných částek v hotovosti. Podle názoru soudu stěžovatel neunesl důkazní břemeno – nenabídl a nepředložil takové důkazní prostředky, kterými by bylo prokázáno, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo na dokladech deklarováno. K potvrzení správnosti uplatněného nároku stěžovatel navrhl výslech svědka pana Š. Ten sice potvrdil dodávky pohonných hmot pro stěžovatele, avšak ani on kromě svého tvrzení neoznačil jiné důkazní prostředky, které by jeho tvrzení potvrzovaly. Podle soudu k závěru o nedůvěryhodnosti této svědecké výpovědi nebylo zapotřebí, aby byl k dispozici protokol o jeho vyjádření před orgány Policie ČR, ani jeho opětovného výslechu jako svědka v daňovém řízení. Postačilo pouze vycházet z údajů uvedených v odůvodnění usnesení Police ČR, Správy Středočeského kraje, služby kriminální policie a vyšetřování, odboru hospodářské kriminality, ze dne 24. 2. 2003 o odložení věci týkající se podezření ze spáchání trestného činu zmíněným svědkem. Již samotný fakt, že v určité situaci a době pan Š. vypovídal jinak, než jak vypovídal jako svědek navržený stěžovatelem v tomto daňovém řízení, svědčí o správnosti závěru, že tato osoba je nevěrohodná. Na tom nemůže změnit nic ani prohlášení uvedeného svědka učiněné dodatečně před notářem. Opětovný výslech svědka by podle soudu byl nadbytečný.

Vzhledem k dalším důkazním prostředkům, které byly žalovaným hodnoceny, a to k výpovědi svědka Lačňáka, ke zprávám dožádaných správců daně a k obsahu odůvodnění usnesení Policie ČR, na které je také správním orgánem odkazováno, lze podle Městského soudu v Praze dovodit, že správce daně dostal své povinnosti dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Důkazní prostředky získané v rámci dokazování nebyly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy a hodnocení důkazů v napadeném rozhodnutí odpovídá ustanovením § 2 odst. 3 d. ř. Podle soudu stěžovatel v daném případě neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak se mělo stát podle předložených dokladů. Obsah jím předložených důkazních prostředků byl zpochybněn a vyvrácen důkazními prostředky, které si správce daně opatřil v rámci součinnosti s jinými finančními úřady. K žalobní námitce stěžovatele, že správce daně použil jako důkazní prostředek protokol o výpovědi J. M. učiněný v jiném daňovém řízení, pak soud uvedl, že uvedený protokol správce daně oprávněně využil jako jeden z podkladů pro rozhodnutí. Pokud měl stěžovatel dostatek podkladů k závěru, že bude výpověď této osoby jako svědka

pro něj příznivá, bylo na něm, aby alespoň výslech této osoby jako svědka navrhl, což neučinil.

IV.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Stěžovatel jednak podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. namítá, že Městský soud v Praze nesprávně posoudil právní otázku rozložení důkazního břemene mezi stěžovatele a správce daně. Stěžovatel má za to, že tím, že předložil formálně bezvadné doklady ohledně uskutečnění předmětného zdanitelného plnění (dodávky pohonných hmot), splnil svoji důkazní povinnost.

Dále stěžovatel podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. namítá Městským soudem v Praze nezákonně aprobovanou vadu řízení před žalovaným spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, je v rozporu se spisy. Podle stěžovatele z obsahu spisu vyplývá, že zdanitelné plnění, ve vztahu k němuž stěžovatel nárok na odpočet DPH uplatňoval, bylo skutečně poskytnuto, zatímco žalovaný dospěl k závěru, že toto stěžovatel neprokázal, a na základě toho nárok na odpočet stěžovateli neuznal a doměřil mu za zdaňovací období prosinec 1999 DPH.

Stěžovatel rovněž podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. namítá vadu řízení před žalovaným spočívající v tom, že správce daně nezákonně při svém rozhodování použil důkazní prostředky (protokoly z výslechů svědků) získané z řízení, která se netýkala daňového subjektu, takže mu byla odňata možnost klást těmto svědkům otázky.

Stěžovatel taktéž podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. namítá, že žalovaný nevzal v úvahu, že stejnou dodávku pohonných hmot, jejíž uskutečnění ve věci stěžovatele nevzal za prokázané, považoval za uskutečněnou ve věci vyměření DPH subjektu, který měl stěžovateli ony pohonné hmoty dodat, tedy společnosti VEBAHN, spol. s r. o.

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán; důvody k přezkumu napadeného rozsudku nad rámec stížních důvodů nebyly shledány.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí městského soudu a dospěl k závěru, že některé ze stížních námitek jsou důvodné.

V. a)

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stížní námitkou ohledně rozložení důkazního břemene v předmětné věci mezi stěžovatele a žalovaného [§103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván*. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb.ÚS), *nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám*. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d. ř., podle něhož *správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem*. Uvedená ustanovení d. ř. v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak z § 19 odst. 1 zákona o DPH, podle něhož, *pokud tento zákon nestanoví jinak, plátce má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem nebo zboží z dovozu, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem*. Znamenalo to tedy, že stěžovatel byl v jeho konkrétním případě povinen tvrdit, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění (takovými nepochybně mohou být i pohonné hmoty) a že tyto věci použil při podnikání. Ve věci stěžovatele bylo mezi účastníky sporné a pro výsledek řízení před žalovaným určující, zda stěžovatel vůbec přijal pohonné hmoty od jím označeného dodavatele (který – a to naopak sporné není – v době uskutečnění transakce byl plátcem DPH).

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení § 31 odst. 9 a odst. 8 písm. c) d. ř. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále jen „zákon o účetnictví“) či jiné povinné záznamy či evidence (viz zejm. § 11 zákona o DPH). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost

prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího právního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na www.nssoud.cz).

Smysl a účel takto rozloženého důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně je z pohledu Nejvyššího správního soudu evidentní a odpovídá i ekonomické realitě daňověprávních vztahů: Bylo by jistě teoreticky možné, avšak velmi nevhodné, aby důkazní břemeno v daňovém řízení nesl vždy a ve všech ohledech správce daně. Správce daně by ovšem za takové situace musel pro účely každého vyměření daně složitě zjišťovat relevantní skutečnosti, k čemuž by potřeboval, mělo-li být takové zjišťování přiměřeně účinné, značně rozsáhlejší materiální i personální zdroje, než jaké má k dispozici. Proto – kvůli ekonomické efektivitě výběru daní – je povinnost tvrzení a povinnost důkazní uložena daňovému subjektu, který povinnost důkazní může relativně jednoduše splnit svým účetnictvím, avšak jen za předpokladu, že nebude správcem daně zpochybněno. Drtivá většina daňových případů se tak vyřídí v rovině správcem daně vůbec nezpochybněného tvrzení, menší část v rovině tvrzení doloženého účetnictvím resp. jinou povinnou evidencí a teprve poměrně malá část bude za situace, kdy správce daně relevantně zpochybní účetnictví či jinou povinnou evidenci daňového subjektu, řešena „plnohodnotným“ dokazováním v daňovém řízení.

Stěžovatel proto nemá pravdu, usuzuje-li, že své důkazní břemeno unesl tím, že předložil formálně bezvadné doklady o přijetí zdanitelného plnění (pohonných hmot). Správce daně totiž naopak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) d. ř., neboť prokázal, že o souladu stěžovatelova účetnictví se skutečností jsou natolik vážné a důvodné pochyby, že je činí ve vztahu k dodávkám pohonných hmot, u nichž chtěl stěžovatel uplatnit odpočet DPH, nevěrohodným. Správce daně totiž prokázal, že v době, kdy se dodávky pohonných hmot měly uskutečnit, bylo nejasné, zda dodavatel vůbec pohonnými hmotami obchoduje, a rovněž bylo nejasné, kdo fakticky (ekonomicky)

údajného dodavatele ovládal a kontroloval (správce daně totiž prokázal, že ten, kdo měl údajně být tehdejšími společníkem a jednatelem společnosti VEBAHN, spol. s r. o., pan Lačňák, ve skutečnosti o fungování společnosti nic nevěděl a že společnost zřejmě ekonomicky ovládal někdo jiný). Uvedené nejasnosti vytvářely zásadní pochybnost o tom, zda vůbec fyzicky existovalo a bylo uskutečněno tvrzené zdanitelné plnění. Nejvyšší správní soud již uvedl, že *prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění* (viz jeho rozsudek ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, publ. na www.nssoud.cz).

Za takovéto situace byl stěžovatel povinen prokázat, že vskutku fakticky obdržel v rozhodném období pohonnou hmotu v deklarovaném množství a že je obdržel právě od společnosti VEBAHN, spol. s r. o.

K první stížní námitce lze proto shrnout, že není důvodná, neboť v daňovém řízení sice postačí prokázat daňovým subjektem tvrzené skutečnosti účetnictvím, ovšem pouze za předpokladu, že správce daně je relevantně nezpochybní ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.

V. b)

Druhá stížní námitka v podstatě vytyká Městskému soudu v Praze, že aproboval nesprávné hodnocení důkazů žalovaným a to, že žalovaný některé důkazy, jež mohl a měl provést, neprovedl, ač na ně stěžovatel v průběhu řízení upozorňoval. Tato stížní námitka je důvodná.

Povinností správce daně je v první řadě správně vymezit okruh skutečností, které je daňový subjekt v daňovém řízení povinen prokázat [a porušení této povinnosti je vadou řízení před správním orgánem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.; viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 - 60, publ. pod č. 718/2005 Sb. NSS a www.nssoud.cz]. Dále je správce daně podle § 2 odst. 3 d. ř. povinen řádně hodnotit provedené důkazy *podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo*. Judikatura vychází z názoru, že *jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti (...), mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy* (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, publ. na www.concourt.cz). Podle § 31 odst. 2 věty první a druhé d. ř. *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci*.

Daňovému subjektu tedy musí být správcem daně umožněno rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňový subjekt jím musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Správce daně musí za tím účelem ozřejmit, které důkazy se v řízení provedou a které nikoli; v této souvislosti je správce daně

povinen v dialogu s daňovým subjektem ujasnit, jaké důkazy tento subjekt k provedení navrhuje. Smyslem a účelem důkazního řízení není daňový subjekt „nachytat“ na nejasnostech, jež se v řízení objeví, nýbrž zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit, je-li to rozumně možné. Jen tak je vyhověno ústavní kaucele zákazu překvapivosti rozhodování o právech a povinnostech (podrobněji k zákazu překvapivosti rozhodování v daňovém řízení viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, publ. na www.nssoud.cz; tam viz i odkazy na relevantní judikaturu Ústavního soudu; srov. v této souvislosti k ústavně zakotvené povinnosti správce daně umožnit daňovému subjektu vyjádřit se ke všem prováděným důkazům i nález Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, publ. pod č. 32/2004 Sb. ÚS a na www.concourt.cz).

Jak již bylo uvedeno shora, stěžovatel byl povinen prokázat, že fakticky obdržel v rozhodném období pohonné hmoty v deklarovaném množství a že je obdržel právě od společnosti VEBAHN, spol. s r. o. Tato důkazní povinnost má dvě relativně samostatné části – jednak prokázání, že pohonné hmoty v tvrzeném množství v rozhodném období přibyly do sféry jeho dispozice, jednak prokázání, že přibytí pohonných hmot stěžovateli je přičitatelné právě společnosti VEBAHN, spol. s r. o., jako autonomně existující právnické osobě jednající vůči jiným osobám svým jednatelem, svými zaměstnanci či případně dalšími pověřenými osobami. Povaha vnitřního fungování společnosti VEBAHN, spol. s r. o., je pro účely unesení důkazního břemene stěžovatelem důležitá jen z hlediska posouzení, zda jednání určitých osob (např. to, že byly stěžovateli přivezeny určitými osobami v určité dny pohonné hmoty) je této společnosti přičitatelné.

Správce daně však takto okruh rozhodných skutečností, které bylo třeba prokázat, nevymezil a v součinnosti s daňovým subjektem nepostupoval. Otázku, zda vůbec byly pohonné hmoty stěžovateli někým dodány, v řízení neřešil, třebaže stěžovatel k prokázání právě této skutečnosti předložil správci daně na základě výzvy z 24. 2. 2003 seznam jmen zaměstnanců, kteří měli být na jím provozované čerpací stanici ve dnech, kdy měly být sporné pohonné hmoty dodány, přítomni a měli je přebírat. Rovněž správci daně dostatečně konkrétně popsal mechanismus přebírání dodávek pohonných hmot jeho zaměstnanci a mechanismus kontroly pohybu pohonných hmot na čerpací stanici. Z obsahu jeho podání bylo jednoznačně patrné, že právě tyto osoby mohou podle přesvědčení stěžovatele doložit dodávku pohonných hmot a že správce daně by se jich na uvedené skutečnosti mohl dotázat.; poukaz žalovaného, že stěžovatel jejich výsledch formálně nenavrhl, je proto lichý, neboť odporuje zákonné povinnosti správce podle § 31 odst. 2 věty první d. ř. Správce daně proto měl v první řadě vyslechnout zmíněné zaměstnance stěžovatele (či jen některé z nich) a zjistit tak, zda stěžovatelem popsany mechanismus přejímání pohonných hmot od dodavatele byl vskutku praktikován a zda se tak stalo i v konkrétních sporných případech dodávek v prosinci 1999. Takto by správce daně zjistil, zda stěžovatel v rozhodném období vůbec přijal do sféry své dispozice pohonné hmoty v jím tvrzeném množství. Správce daně si však na jisto postavený úsudek o této skutkové otázce vůbec neučinil.

Pokud by z provedeního dokazování vyplynulo, že pohonné hmoty přijaty vůbec nebyly, nebylo samozřejmě třeba dále vést dokazování o přičitatelnosti takové dodávky zboží společnosti VEBAHN, spol. s r. o., a bylo by lze bez dalšího usoudit, že stěžovatel

svá tvrzení, na základě nichž uplatňoval odpočet DPH, neprokázal, neboť vůbec neprokázal, že se do sféry jeho dispozice dostalo zboží, jež mělo být přijatým zdanitelným plněním.

Pokud by ovšem z dokazování vyplynulo, že pohonné hmoty stěžovatel přijal, bylo třeba se zabývat stěžovatelovým tvrzením, že je přijal od společnosti VEBAHN, spol. s r. o., tedy od subjektu, který tato plnění uskutečnil jako plátce DPH. Typicky je zboží přijato od určité právnické osoby, je-li převzato od fyzických osob, jejichž jednání je přičitatelné této právnické osobě. V případě dodávek pohonných hmot na čerpací stanici se bude typicky jednat o přijetí od osoby, která pohonné hmoty přepravuje na místo určení (tj. na tuto stanici). Jednání osoby, která pohonné hmoty měla přepravovat na čerpací stanici stěžovatele a tam mu je předávat, by muselo být přičitatelné společnosti VEBAHN, spol. s r. o. Musel by tedy existovat řetězec pokynů, zmocnění či smluvních ujednání jdoucích od statutárního orgánu společnosti VEBAHN, spol. s r. o., až k osobě přepravující pohonné hmoty. Důkazní břemeno stěžovatele ovšem nelze v této souvislosti rozšiřovat *ad absurdum*, nad rámec mezí vytýčených shora již zmíněným nálezem Ústavního soudu z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, naopak, je třeba respektovat povahu obchodních vztahů a běžné obchodní zvyklosti – odběratel přirozeně nemůže být povinen vědět a prokázat, jakými mechanismy putuje pokyn, aby určité zboží bylo v určitý čas a na určité místo dodáno, od statutárního orgánu dodavatele k osobě, jež mu zboží fyzicky předá. Musí však prokázat, že zboží převzal od osoby, o níž se jako profesionál běžně vystupující v obchodních vztazích s ohledem na informace, které měl v době předání zboží k dispozici, mohl důvodně domnívat, že její jednání je přičitatelné osobě, která má být podle jeho tvrzení dodavatelem.

V této souvislosti může být důležité i dokazování týkající se faktické ekonomické kontroly nad společností VEBAHN, spol. s r. o., a jejich vnitřních poměrů. Správce daně si ovšem nejprve musí učinit úsudek o tom, jaký se odběrateli jevil (resp. měl a mohl jevit) vztah mezi tím, kdo zboží předal do dispozice odběratele, a údajným dodavatelem. Odběratel je proto povinen tvrdit a prokázat, od jaké osoby zboží převzal do své dispozice a na základě čeho se legitimně domníval, že jednání této osoby je přičitatelné dodavateli.

V posuzované věci stěžovatel v odvolacím řízení tvrdil, že pohonné hmoty mu přivezla společnost DEVON, spol. s r. o., IČ 61680265 (pozn. NSS: nyní již zaniklá a vymazaná z obchodního rejstříku). Byl tedy povinen prokázat, že mu pohonné hmoty přivezly fyzické osoby, jejichž jednání bylo přičitatelné této společnosti, a že se vzhledem k okolnostem mohl legitimně domnívat, že uvedená společnost provádí přepravu pohonných hmot z pověření společnosti VEBAHN, spol. s r. o., která měla být jejich dodavatelem. Dokládal to mj. prohlášením p. C. Š., vyhotoveným formou notářského zápisu ze dne 7. 10. 2003, v němž pan Š. uvedl, že je společníkem údajného dodavatele, společnosti VEBAHN, spol. s r. o., že v rozhodném období uvedená společnost dodávala stěžovateli pohonné hmoty a že jejich přepravu zajišťovala společnost DEVON, spol. s r. o.; zároveň v prohlášení pan Š. popsal mechanismus předávání pohonných hmot a předložil vysvětlení, proč se jeho výpověď na Policii ČR podaná dne 14. 1. 2003 v rámci vyšetřování trestného činu souvisejícího s obchodem pohonnými hmotami mohla jevit v rozporu s obsahem jeho prohlášení.

Žalovaný se tedy měl zaměřit na to, zda uvedený důkaz vskutku prokazuje tvrzení stěžovatele, případně jej vyzvat k předložení dalších důkazů (zejména se nabízely důkazy ohledně přepravování pohonných hmot stěžovateli společností DEVON, spol. s r. o. – o této společnosti jako o přepravci pohonných hmot od společnosti VEBAHN, spol. s r. o., ke stěžovateli ostatně pan Š. hovořil již ve své první výpovědi před správcem daně ještě v řízení před Finančním úřadem pro Prahu 10 dne 14. 3. 2003). Toto však správce daně neučinil a namísto toho dovodil z výpovědí pana Martina Lačňáka a pana J. M., jakož i z výpovědi pana Š. na Policii ČR, že faktická dodávka pohonných hmot společností VEBAHN, spol. s r. o., nebyla stěžovatelem prokázána. Významnou oporou pro tento závěr byla podle odůvodnění odvolacího rozhodnutí žalovaného výpověď pana Martina Lačňáka, z níž podle žalovaného vyplývalo, že společnost VEBAHN, spol. s r. o., v rozhodné době s pohonnými hmotami neobchodovala, takže je nemohla stěžovateli dodat.

Uvedené skutkové závěry, jakkoli na první pohled mohou vypadat hajitelně, neobstojí ve světle požadavků na hodnocení důkazů stanovených ve shora již zmíněném § 2 odst. 3 d. ř., neboť nezohledňují, co vše vyšlo v daňovém řízení najevo, v celkovém kontextu a nepřihlížejí dostatečně k obsahu najevo vyšlých skutečností. Uvedené skutkové závěry správce daně učinil, aniž by si řádně ujasnil, jaké skutkové alternativy z provedených důkazů vůbec mohou vyplývat a která z těchto alternativ se opravdu stala.

Z výpovědi svědka Martina Lačňáka, pořízené dne 15. 11. 2004 v rámci odvolacího řízení dožádaným Finančním úřadem v Hodoníně, je zřejmé, že pan Lačňák ve skutečnosti koupil obchodní podíl ve společnosti VEBAHN, spol. s r. o., jen formálně, že o její činnosti prakticky nic nevěděl a že fakticky neměl ani v nejmenším kontrolu nad jednáním společnosti a nad jejím majetkem a účetnictvím. Ve světle této skutečnosti je jeho výpověď, že uvedená společnost neprodávala pohonné hmoty a že je neprodala ani stěžovateli, v podstatě bezcenná, neboť stěží může být považována za vypovídající o realitě, když svědek sám uvádí v jiné části své výpovědi, že o žádných aspektech činnosti společnosti VEBAHN, spol. s r. o., mu nebylo nic známo. Přesto však odvolací rozhodnutí žalovaného ve velmi významné míře staví svůj závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem právě na této – ve vztahu k sporné dodávce pohonných hmot zcela irelevantní – výpovědi.

V případě stěžovatele existují určité podezřelé okolnosti opravňující k hypotéze, že stěžovatel nárokoval předmětný odpočet DPH za pohonné hmoty neoprávněně a že tak dokonce činil v rámci snahy širší skupiny osob, používající k tomu i společnost VEBAHN, spol. s r. o. (u níž bylo záměrně zatemněno, kdo ji fakticky kontroluje a za ni navenek jedná), zkrátit stát na DPH. Indicií ve prospěch takovéto hypotézy může být i okolnost, že za pohonné hmoty mělo být placeno hotovostně, přestože se jednalo o velké částky. Hotovostní placení lze – na rozdíl např. o bankovního převodu, který za sebou zanechává „papírovou stopu“ vytvořenou nezávislou třetí osobou (bankou) – velmi snadno fingovat, dohodnou-li se na tom aktéři transakce. Toto však je pouze jedna ze skutkových variant, které připadají v úvahu (ostatně pro hotovostní placení mohl mít stěžovatel stejně tak i zcela legitimní důvody – např. potřebu využít hotovost z prodeje pohonných hmot na čerpací stanici či obavy z bezhotovostního placení kvůli pochybám o důvěryhodnosti a ekonomické stabilitě dodavatele). Druhou variantou, na základě provedených důkazů

stejně dobře možnou jako varianta první, bylo, že stěžovatel skutečně od společnosti VEBAHN, spol. s r. o., předmětné pohonné hmoty obdržel a za ně také zaplatil, že s podezřelými okolnostmi týkajícími se fungování společnosti VEBAHN, spol. s r. o., neměl nic společného a že zatemnění faktické kontroly nad touto společností mělo sloužit ku prospěchu osobám se stěžovatelem nijak nesouvisejícím. Významným důkazem dokládajícím nanejvýš nestandardní způsob fungování společnosti VEBAHN, spol. s r. o. (neříkajícím však, jak již zmíněno výše, ničeho o tom, zda společnost VEBAHN, spol. s r. o. dodala pohonné hmoty stěžovateli), je zde právě výpověď pana Lačňáka, z níž plyne, že osoby, které fakticky (ekonomicky) kontrolovaly společnost VEBAHN, spol. s r. o., ji – nejspíše proto, aby nemohly být efektivně hnány k odpovědnosti za závazky společnosti – formálně převedly na pana Lačňáka.

Z provedených důkazů nacházejících se ve veřejné části správního spisu je proto možno učinit toliko následující dílčí závěry: Stěžovatel tvrdí, že od společnosti VEBAHN, spol. s r. o., odebral v rozhodném období pohonné hmoty, že tyto pohonné hmoty přepravovala na čerpací stanici stěžovatele společnost DEVON, spol. s r. o., a že za pohonné hmoty v hotovosti zaplatil při jejich předání. Nabízí prokázání tohoto svého tvrzení výsledkem svých tehdejších zaměstnanců a dalšími (konkrétněji nespecifikovanými) důkazy týkajícími se přepravy pohonných hmot. Uvedené důkazy však vůbec v řízení provedeny nebyly, žalovaný si se stěžovatelem vůbec neujasní, jaké důkazy mají být prováděny, o dokazování se v tomto směru vůbec nepokoušel a namísto toho k závěru, že stěžovatel své důkazní břemeno neunesl, dospěl na základě skutkových zjištění, z nichž sice plyne, že společnost VEBAHN, spol. s r. o., fungovala nanejvýš nestandardním způsobem, se zatemněním faktické kontroly nad ní, z nichž ovšem zároveň nijak neplyne, že na nestandardnostech se podílel stěžovatel či osoby jednající v jeho zájmu a s jeho srozuměním.

Žalovaný proto dospěl ke skutkovým závěrům, o něž opřel výrok svého rozhodnutí, na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu v důsledku nesprávného hodnocení důkazů – závěr, že stěžovatel neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění spočívajícího v dodávce pohonných hmot, učinil toliko ze zjištění o nestandardních vnitřních poměrech údajného dodavatele zboží. Uvedené nesprávné skutkové závěry Městský soud v Praze žalovanému aproboval, ač již jen pro tento důvod měl rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 věty první *in fine* s. ř. s. pro vadu řízení zrušit. Stížní důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. byl tak v tomto případě uplatněn důvodně.

V. c)

Stěžovatel dále žalovanému vytýkal, že správce daně při svém rozhodování měl nezákonně použít důkazní prostředky (protokoly z výslechní svědků) získané z řízení, která se netýkala daňového subjektu. Stěžovatel měl za to, že mu tak byla odňata možnost klást těmto svědkům otázky.

Podle čl. 38 odst. 2 věty první *in fine* Listiny základních práv a svobod *každý má právo, aby (...) se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům*. Toto základní právo platí přirozeně i v řízení daňovém (viz shora již zmíněný náleze Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, publ. pod č. 32/2004 Sb. ÚS a na www.concourt.cz).

Realizuje se (podobně jako v jiných řízeních o právech a povinnostech) způsoby odpovídajícími povaze těch kterých konkrétních v řízení prováděných důkazů a slouží k naplnění základní povinnosti správce daně v daňovém řízení, jež se týká zjišťování skutkového stavu, a sice dbát, *aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji* (již zmíněný § 31 odst. 2 věta první d. ř.).

Je-li prováděn důkaz výsledkem svědka, má daňový subjekt právo být o provádění svědecké výpovědi správcem daně včas vyrozuměn, nehrozí-li nebezpečí z prodlení (§ 31 odst. 2 věta třetí d. ř.). Smyslem a účelem takového vyrozumění je přirozeně umožnění daňovému subjektu být výsledku přítomen a klást svědkovi otázky [viz § 16 odst. 4 písm. e) d. ř.]. Vystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje zpravidla přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost jeho výpovědi, neboť se svědek k rozhodným otázkám vyjádří v logice náhledu jak správce daně, tak stěžovatele a oba tyto náhledy tak lze konfrontovat a vyhodnotit. Zajištění reálné možnosti účasti při výsledku svědka je proto jedním z klíčových parametrů hodnocení zákonnosti provádění takového důkazu a jakémukoli jeho obcházení je třeba důsledně bránit. Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí. V rozporu se zákonem proto je snaha správce daně o účelové vyhýbání se výsledku svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy, například protokoly o výsledku pořízenými v jiných řízeních o právech a povinnostech.

Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti přestřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výsledku dostavit, takže jeho předvolávání k výsledku bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).

Poslednímu z uvedených požadavků postup žalovaného ve věci stěžovatele nedostál. Obsah výpovědi svědka C. Š., učiněné dne 14. 3. 2003 před Finančním úřadem pro Prahu 10, nepochybně neodpovídal obsahu jeho výpovědi před Policií ČR, jak byl její obsah

reprodukován v usnesení Policie ČR, Správy Středočeského kraje, Služby kriminální policie a vyšetřování, Odboru hospodářské kriminality, ze dne 24. 2. 2003, ČTS: PSC-2363/OHK-2002 (jeho stejnopis je součástí neveřejné části správního spisu). Žalovaný se nicméně nesoulad v obsahu obou výpovědí nesnažil odstranit a C. Š. již k věci znovu nevyslechl, třebaže mu stěžovatel předložil prohlášení jmenovaného, vyhotovené formou notářského zápisu ze dne 7. 10. 2003, v němž se pan Š. pokusil rozpor ve svých výpovědích vysvětlit. Rozpor ve výpovědích pana Š., k jehož objasnění nedošlo, byl přitom – vedle obsahu výpovědi svědka Lačňáka a svědka M. – klíčovým důvodem pro závěr správce daně o tom, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno. Podobně žalovaný posoudil důkazní hodnotu výpovědi svědka M., aniž by se snažil rozpory v jeho výpovědi odstranit. Na základě toliko těchto rozporných výpovědí a aniž by provedl i jiné relevantní důkazy, jež mohly významně přispět ke zjištění skutkového stavu a jejichž provedení stěžovatel fakticky navrhoval (výslech jeho zaměstnanců), pak žalovaný usoudil, že stěžovatel neunesl svoje důkazní břemeno. Žalovaný neporušil zákon tím, že v daném případě jako důkaz použil listiny zaznamenávající obsah výpovědí svědků Š. a M.; samy o sobě tyto listiny jako důkaz mohly být v daňovém řízení ve věci stěžovatele použity. Žalovaný však tím, že se rozpory ve výpovědích obou svědků, jež vyplývaly z konfrontace obsahu uvedených listin s dalšími důkazy, nepokusil odstranit, zejména výsledkem těchto osob, zásadním způsobem porušil svoji povinnost zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji. I toto pochybení samo o sobě mělo vést Městský soud v Praze ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Soud tak však neučinil, takže i pro důvodnost jádra této stížní námitky (neboť stěžovateli byla za dané situace skutečně odňata možnost uvedeným osobám klást otázky, přičemž právě jejich výslech byl vhodným a za dané situace potřebným prostředkem k zjištění skutkového stavu) podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. je kasační stížnost stěžovatele důvodná.

V. d)

Stěžovatel konečně namítá, že žalovaný nevzal v úvahu, že stejnou dodávku pohonných hmot, jejíž uskutečnění ve věci stěžovatele nevzal za prokázané, považoval za uskutečněnou ve věci vyměření DPH subjektu, který měl stěžovateli ony pohonné hmoty dodat, tedy společnosti VEBAHN, spol. s r. o.

V první řadě nutno poznamenat, že správce daně je v konkrétním případě vázán rozhodnutími jiných orgánů zásadně toliko v intencích § 28 odst. 1 věty první a odst. 2 d. ř. Podle prvního ze zmíněných ustanovení, *vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán*. Ustanovení § 28 d. ř., upravující rozhodování o tzv. předběžné otázce, je ve své podstatě ustanovením zakládajícím v některých případech pravomoc správce daně posuzovat určité otázky, resp. ustanovením takovou pravomoc v jiných případech naopak vylučujícím.

Příslušný správce daně měl pravomoc rozhodnout o povinnosti platit DPH ve věci společnosti VEBAHN, spol. s r. o., a pro účely rozhodování o této povinnosti činil skutkové závěry ohledně dodávek pohonných hmot touto společností mj. i stěžovateli. Jiný správce daně měl zase pravomoc rozhodnout o povinnosti platit DPH ve věci stěžovatele, tj. o jiné daňové povinnosti než povinnosti společnosti VEBAHN, spol. s r. o.

Jedná se o dvě různé daňové povinnosti, jež jsou ovšem úzce spojeny společným skutkovým dějem, který – stal-li se opravdu (tj. dodala-li opravdu společnost VEBAHN, spol. s r. o., pohonné hmoty stěžovateli) - je rozhodný pro určení daňových povinností obou těchto subjektů. Se stěžovatelem lze proto zcela souhlasit, že výsledky takto úzce skutkově souvisejícího řízení ve věci daňové povinnosti společnosti VEBAHN, spol. s r. o. nemůže příslušný správce daně ve věci stěžovatele ignorovat, jsou-li mu stěžovatelem jejich souvislosti předestřeny; opačný postup by byl v rozporu se zákazem libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení, plynoucím z ustanovení čl. 1 odst. 1 Ústavy, podle něhož je Česká republika právním státem. Ustanovení § 28 d. ř. však v daném případě není relevantní, neboť jakkoli se v případě obou daňových povinností jedná o totožný skutkový děj, pravomoc k jeho posuzování pro účely povinnosti platit DPH má u každého z obou zúčastněných daňových subjektů správce daně, příslušný pro toho kterého z nich, samostatně a originálně. Jinak řečeno – příslušní správci daně mohou zcela zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu některého z obou daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům: ve věci jednoho ze subjektů bude prokázáno, že se skutkový děj stal, ve věci druhého toto prokázáno nebude, tj. bude se mít pro účely určení daňové povinnosti za to, že se nestal.

Soulad mezi skutkovými zjištěními různých správců daně v popsáných případech identických skutkových otázek nebude zajištěn cestou vázanosti jednoho z nich zjištěními druhého na základě § 28 d. ř., nýbrž cestou řádně provedeného důkazního řízení, v němž se druhý ze správců daně (v posuzovaném případě tedy žalovaný) vypořádá se skutkovými závěry prvního správce daně, vyjde-li možný rozpor mezi skutkovými zjištěními v řízení najevo. Jinak řečeno – poukázal-li na to stěžovatel, správce daně si v jeho věci opatří podklady příslušného správce daně týkající se daňové povinnosti společnosti VEBAHN, spol. s r. o., skutkově svázané s daňovou povinností stěžovatele, a uváží, nakolik skutková zjištění ve věci společnosti VEBAHN, spol. s r. o., odpovídají dosavadním skutkovým zjištěním ve věci stěžovatele; shledá-li rozpory, odstraní je v důkazním řízení, vázán ustanovením § 31 odst. 2 věty první d. ř. Ustanovení o povinnosti mlčenlivosti (§ 24 odst. 1 d. ř.) takovému postupu nebrání, ostatně i fyzické osoby na straně daňového subjektu jsou povinny mlčenlivost zachovávat. Ustanovení § 24 odst. 3 písm. a) d. ř. pak umožňuje pracovníkům správce daně si navzájem poskytovat příslušné podklady. Tyto se musí stát součástí neveřejné části spisu ve smyslu § 23 odst. 2 věty první *in fine* d. ř., neboť – jelikož se týkají daňové povinnosti jiného daňového subjektu – jde o podklady, do nichž nelze umožnit nahlédnutí s ohledem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů. Daňovému subjektu však musí být umožněno do těchto podkladů nahlédnout v rozsahu, v jakém to umožňuje ustanovení § 23 odst. 2 věty druhé d. ř., podle něhož, *není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, může správce daně v odůvodněných případech nutných pro další průběh daňového řízení povolit nahlédnutí i do těchto písemností* (srov. k ústavně konformnímu výkladu § 23 odst. 2 d. ř. nálezný Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, publ. na www.concourt.cz). Je na správci daně, aby vhodným způsobem (např. anonymizací některých podkladů) šetřil právo třetích osob na soukromí v jejich daňových věcech.

Uvedeným způsobem správce daně ve věci stěžovatele nepostupoval, třebaže stěžovatel v doplnění svého odvolání (v přípisu ze dne 22. 10. 2004) na to, že společnosti

VEBAHN, spol. s r. o., byla DPH vyměřena (a na ní vymáhána) na základě skutkového děje identického s tím, který byl podkladem k závěru o daňové povinnosti stěžovatele, poukazoval. Namísto toho žalovaný pouze obecně s poukazem na § 24 d. ř. uvedl, že v řízení ve věci stěžovatele nelze stěžovateli sdělovat žádné skutečnosti týkající se daňové povinnosti společnosti VEBAHN, spol. s r. o., tedy jiného daňového subjektu. Dále žalovaný jen zopakoval, že stěžovatel přijetí sporného zdanitelného plnění od společnosti VEBAHN, spol. s r. o. neprokázal. Uvedeným postupem správce daně rovněž porušil svoji povinnost zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji, takže stížní námitka mířící proti tomuto postupu a opřená o ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. je i v tomto případě důvodná.

VI.

Vzhledem k výše uvedenému tak Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost stěžovatele byla důvodná [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí městského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Městský soud v Praze proto, neshledá-li z příčin, jež nebyly předmětem řízení před Nejvyšším správním soudem, důvodu pro jiný postup, zruší rozhodnutí žalovaného, opíraje se přitom o právní názor vyslovený shora.

Nejvyšší správní soud dodává, že neprokáže-li stěžovatel, že by od společnosti VEBAHN, spol. s r. o., vůbec fakticky převzal pohonné hmoty, jeho nárok na odpočet DPH za takto tvrzené zdanitelné plnění nepřipadá v úvahu. Pokud ale prokáže, že od společnosti VEBAHN, spol. s r. o., pohonné hmoty fakticky převzal, a v řízení nevyjde najevo, že by jej či fyzické osoby, jejichž jednání by bylo lze stěžovateli přičítat, se společností VEBAHN, spol. s r. o., či s osobami s ní spojenými váží vztahy, z jejichž povahy plyne úmysl krátit daň z přidané hodnoty, nárok na odpočet DPH připadá u stěžovatele v úvahu (nebudou-li tomu bránit jiné důvody, jež nebyly předmětem řízení před Nejvyšším správním soudem). Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatel zde nemá povinnost prokázat neexistenci „zvláštních vztahů“ se společností VEBAHN, spol. s r. o., ovšem nikoli proto, že by nenesl důkazní břemeno, nýbrž proto, že z povahy věci nelze prokazovat negativní skutečnost. Je však povinen prokázat, jak ostatně v souvislosti s uskutečněním samotné dodávky již výše naznačeno, že pohonné hmoty převzal od osoby, o níž se jako profesionál běžně vystupující v obchodních vztazích s ohledem na informace, které měl v době předání pohonných hmot k dispozici, mohl důvodně domnívat, že její jednání není vedeno podvodným úmyslem. V tomto ohledu je na věc stěžovatele třeba hledět na základě podobných zásad, jaké lze nalézt v rozsudku Soudního dvora ES (třetího senátu) z 12. 1. 2006 ve věcech Optigen Ltd. (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd. (C-355/03) a Bond House Systems Ltd. (C-484/03) proti Commissioners of Customs & Excise [žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division - Spojené království]; k požadavku výkladu českého vnitrostátního práva konformně s právem ES i ve vztahu ke skutkovým okolnostem majícím původ v době před vstupem ČR do EU viz rozsudek Nejvyššího správního soudu

ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45, publikovaný pod č. 741/2006 Sb. NSS a na www.nssoud.cz. Jakkoli dosavadní skutková zjištění nenaznačují, že by se ve věci stěžovatele jednalo o tzv. „kolotočový podvod“, nelze zcela vyloučit, že za pomoci společnosti VEBAHN, spol. s r. o., byla krácena daň z přidané hodnoty. Bylo-li tomu tak, byl by pro posouzení stěžovatelova nároku na odpočet DPH rozhodující právě toliko jeho subjektivní vztah k případným podvodným jednáním, a nikoli subjektivní vztah fyzických osob, jejichž jednání je přičitatelné společnosti VEBAHN, spol. s r. o. Proto by bylo lze na jeho věc aplikovat zásadu vyslovenou ve shora zmíněném rozhodnutí Soudního dvora ES, a sice že (...) *taková plnění (...), která sama nejsou zasažena podvodem s DPH, jsou dodáním zboží uskutečněným osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a hospodářskou činností ve smyslu čl. 2 odst. 1, článku 4 a čl. 5 odst. 1 šesté směrnice, neboť splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, bez ohledu na úmysl jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek, nebo případnou podvodnou povahu jiného plnění v řetězci, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném uvedenou osobou povinnou k dani, o níž tato osoba nevěděla a nemohla vědět, a že nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet DPH odvedené na vstupu rovněž není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s DPH, aniž by to posledně uvedená věděla nebo mohla vědět.* Ve vztahu ke skutečnostem rozhodným pro věc stěžovatele nebyl výše uvedený právní názor korigován Soudním dvorem ES ani v jeho pozdějším rozsudku z 6. 7. 2006 ve věcech Axel Kittel proti Belgickému státu (C-439/04) a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL (C-440/04) [žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: Cour de cassation - Belgie], neboť zde soud uvedl, že *pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17 šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji podle ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet DPH odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na DPH, nebo z jiných podvodů. (...)* Naopak, *pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.*

V novém rozhodnutí ve věci Městský soud v Praze rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. února 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu

