



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **J. P.**, zastoupeného advokátem JUDr. Vladimírem Císařem, se sídlem Boženy Němcové 583/33, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 9. 2008, č. j. 10 Ca 79/2008 - 33,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl stěžovatelovu žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“) ze dne 6. 3. 2008, č. j. 1542/08-1300. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl stěžovatelovo odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále též „správce daně“) ze dne 26. 4. 2007, kterými mu byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty: pod č. j. 139097/07/077910/5007 za 4. čtvrtletí 2003 ve výši 8373 Kč; pod č. j. 139217/07/077910/5007 za 1. čtvrtletí 2004 ve výši 2279 Kč; pod č. j. 139236/07/077910/5007 za květen až červen 2004 ve výši 1526 Kč;

pod č. j. 139510/07/077910/5007 za 3. čtvrtletí 2004 ve výši 49 350 Kč;
 pod č. j. 139518/07/077910/5007 za 4. čtvrtletí 2004 ve výši 49 837 Kč;
 pod č. j. 139657/07/077910/5007 za 1. čtvrtletí 2005 ve výši 3106 Kč;
 pod č. j. 139669/07/077910/5007 za 2. čtvrtletí 2005 ve výši 51 039 Kč;
 pod č. j. 139677/07/077910/5007 za 3. čtvrtletí 2005 ve výši 48 816 Kč a konečně
 pod č. j. 139686/07/077910/5007, za 4. čtvrtletí 2005 ve výši 944 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti

[2] Stěžovatel proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), když namítá nesprávné posouzení některých právních otázek krajským soudem a tvrdí, že skutková podstata, z níž správce daně a žalovaný vycházeli, nemá oporu ve spise.

[3] Stěžovatel nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že v daňovém řízení nebyly porušeny základní zásady daňového řízení a že správce daně správně zhodnotil a provedl důkazy získané v souladu se zákonem. Namítá, že správce daně nehodnotil všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, nepřihlédl ke všemu, co vyšlo v daňovém řízení najevo a označuje důkazy, kterými údajně prokázal oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně a přijatá zdanitelná plnění. Zpochybňuje naopak zjištění odvozená z výpovědí trojice svědků vyslechnutých správcem daně.

[4] Svědci Š., T. a P. vypověděli, že o využívání stěžovatelova pozemku mnoho nevědí, protože chodí do práce, zároveň ale potvrdili, že v místě jezdí nákladní auta a jiná těžká technika. Stěžovatel vylučuje, že by šlo o výpovědi svědků či osob přezvědných, když před správcem daně vypovídali, ačkoli jim o důležitých okolnostech v tomto daňovém řízení nebylo nic známo. Správce daně je navíc vyslechl dne 5. 9. 2007, aniž by o tom stěžovatele informoval. Opakované výsledky pak provedl dne 23. 11. 2007, ovšem stěžovatel se proti tomu ohradil námitkou, neboť svědci již mohli být ovlivněni z předchozích výsledků. O irelevanci výpovědí těchto osob žijících „v blízkosti areálu“ stěžovatele svědčí i to, že každá z nich vymezila dobu, po kterou probíhá rekonstrukce vozovky, jinak. Spekulativní povahu má i to, když správce daně vychází při místním šetření z údajů o výšce trávy na pozemku jeden rok po ukončení pronájmu, přestože stěžovatel nemohl rok po konci tohoto pronájmu stav pozemku ovlivnit. Správce daně se také nepřesvědčil osobně na místě o stavu pozemku a namísto toho vycházel z výpovědi K. Ž., na jejímž základě spekuloval o tom, jaké známky by musel pozemek nést po jednom či dvou letech užívání.

[5] Za nevěrohodné naopak správce daně označil výpovědi svědčící ve prospěch stěžovatele, tedy výpovědi svědků S. L., Ing. Z. S. či M. Z., kteří ve svých výpovědích prokazovali skutečnosti tvrzené stěžovatelem, tedy pronájem skladových prostor, používání vysokozdvizného vozíku, ekonomickou účelnost, to vše s vazbou na uskutečňování ekonomické činnosti ve smyslu § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. S. L. jako zástupce společnosti Účtoservis Lorenc spol. s r. o. přitom vypověděl, že stěžovateli pronajal k užívání předmětný pozemek a že jej stěžovatel používal ke skladování, o čemž se na místě přesvědčil. Svědek ing. Z. S., jednatel společnosti TECAM, spol. s r. o., vypověděl, že tato společnost stěžovateli dodávala zboží do skladu, který tento svědek sám navštívil, firemními nákladními automobily

prostřednictvím zaměstnance pana Z. Ten pak vypověděl, že zásoboval předmětný sklad průměrně jednou týdně a stěžovatel skutečně k manipulaci se skladovaným zbožím používal vysokozdvizný vozík. Správce daně ovšem tyto výpovědi označil za nevěrohodné na základě výpovědí osob žijících v okolí areálu a vlastních spekulací, že takový provoz by na pozemku zanechal trvalé známky. O tom se přitom nikdy nepřesvědčil.

[6] Stěžovatel také požadoval k prokázání tvrzených skutečností výslech svědka R. V., jak je dokázáno v protokolu ze dne 12. 3. 2007. Správce daně s tím i podle protokolu souhlasil, ovšem svědka nakonec nepředvolal a nevyslechl. Jednalo se přitom o klíčového svědka, kterého zmiňoval i jeho otec J. V. jako spolumajitel předmětného pozemku v souvislosti se skladováním materiálu na tomto pozemku. Stěžovatel opakuje, že tento svědek mohl svou výpověď ozřejmit, jak to s využitím pozemku v dané době skutečně bylo, bez ohledu na to, zda sám R. V. měl či neměl k pozemku vlastnické právo. Tvrzení krajského soudu, že jeho výpověď nemohla ničeho změnit, tedy není pravdivé.

[7] Správce daně tak při rozhodování nedbal, aby byly skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti zjištěny co nejúplněji, přestože mu to ukládá ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Krajský soud přitom nepřihlédl k tomu, že takovým postupem, tedy porušováním zásady volného hodnocení důkazů a nepřihlížením ke všem skutečnostem a důkazům, které vyšly v řízení najevo, nepostupovali správce daně a žalovaný v souladu se zákony, jak jim přikazuje i článek 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a tento nesprávný postup měl i zásadní vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí.

[8] Z těchto důvodů navrhuje, aby byl napadený rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný ve svém vyjádření trvá na tom, že vyslechnutí svědci vypovídali o tom, co viděli či slyšeli, takže jsou svědky ohledně stavu a faktického užívání pozemku a jejich výpověď měla sloužit k ověření stěžovatelova tvrzení, že na pozemku byl dovážen, skladován a odvážen stavební materiál a bylo zde manipulováno s vysokozdvizným vozíkem. Byly jim přitom kladeny otázky ohledně využívání pozemku ležícího v bezprostřední blízkosti jejich bydliště. Správce daně sice nedodržel procesní pravidla, když neoznámil první výslech svědků stěžovateli, tuto chybu však napravit v odvolacím řízení, když je vyslechl již za přítomnosti stěžovatelovy daňové poradkyně. Správce daně pak hodnotil všechny důkazy ve vzájemné souvislosti, i včetně zmiňované výšky trávy v areálu a výpovědí svědků. Byl si vědom jistých neshod ve výpovědích svědků bydlících v blízkosti areálu, avšak i přes tyto rozdíly lze z jejich výpovědí učinit závěr, že rekonstrukce vozovky probíhá a nákladní automobily k ní zajíždějí, na čemž se svědci shodli. Shodli se pak zejména i na tom, že v rozhodném období neviděli k areálu přijíždět žádné automobily s materiálem ani neviděli žádný uskladněný materiál, což potvrzuje správnost závěru, že pozemek nebyl využíván k uskladňování materiálu. Závěr učiněný o tom, že stěžovatel neprokázal použití předmětných zdanitelných plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak byl založen na řádně zjištěných skutečnostech, byl reálný a správný. Správce daně pak postupoval při dodatečném vyměření daně v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty. Ze všech těchto důvodů žalovaný navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

IV. Relevantní informace plynoucí ze spisového materiálu

[10] V souzené věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního spisu především zjistil, že dne 25. 9. 2006 byla u stěžovatele zahájena správcem daně kontrola daně z přidané hodnoty na jednotlivá zdaňovací období od 1. 7. 2003 do 31. 3. 2006. Při místním šetření u společnosti TRANSPORWARDING České Budějovice, a. s. bylo zjištěno, že faktury, kde je u stěžovatele uvedena jako dodavatel tato společnost, byly touto společností ve skutečnosti vystaveny na jiného odběratele. Stěžovatel je sice veden jako její zákazník, nikdy však pro něj žádnou službu neuskutečnil. Podpis „B.“ na těchto fakturách neodpovídá podpisu jejich pracovnice. Stěžovatel k nim při ústním jednání uvedl, že byly do daňového přiznání uvedeny omylem a nesouvisejí s předmětem podnikání.

[11] Při ústním jednání stěžovatel popsal areál vlastníků J. a R.V. a K. a E. Ž. v K. D., který používá pro skladování zboží. Při místním šetření bylo ovšem zjištěno, že je pozemek neudržovaný, nevykazuje znaky provozu nákladních automobilů a skladování materiálu a malé stavby velikosti garáže na pozemku se nacházející jsou nepoužitelné pro skladování kanalizačních trub. Při ústním jednání stěžovatel uvedl, že v rámci udržení obratu ve smlouvě s mandantem TECAM, spol. s r. o. byl proveden dodatek ve smlouvě o uskladňování zboží, které nebylo možno skladovat přímo v areálu společnosti TECAM, spol. s r. o., po dobu několika měsíců ve stavební sezóně mimo areál mandanta, tedy právě na tomto pozemku. Ten měla od majitelů pronajatý společnost Účtoservis Lorenc s. r. o., stěžovatel dostával klíče vždy od pana L. Spolumajitel J. V. při ústním jednání za přítomnosti stěžovatele vypověděl, že jej nezná, on společnosti Účtoservis Lorenc s. r. o. pozemek nepronajal, ovšem tuto společnost zná, protože mu vedla před několika lety účetnictví. Jeho syn Richard, který měl také možnost pozemek užívat, ovšem asi v roce 2001 zmiňoval, že by tam někdo mohl něco ukládat. Svědek K. Ž. vypověděl, že na pozemku jen seká trávu, stěžovatele ani pana L. nezná. K manipulaci se zbožím i na tomto areálu byl podle stěžovatele používán vysokozdvizný vozík, s nímž manipuloval on sám, z nákupu nafty pro tento vysokozdvizný vozík vyplynul stěžovateli podle jeho účetnictví nárok na odpočet DPH.

[12] Dne 5. 12. 2006 se bez účasti stěžovatele uskutečnilo ústní jednání s panem Petrem Procházkou, jednatelem společnosti BARABA CZ, s. r. o., který vypověděl, že jeho společnost se stěžovatelem nikdy neobchodovala. Týž svědek vypověděl totéž i dne 18. 12. 2006 již za přítomnosti stěžovatele, kde svědek uvedl, že k žádnému prodeji uváděnému a dokládanému stěžovatelem fakturou nedošlo a pokladní doklady znějící na jeho společnost patrně vystavil a podepsal pan L. Stěžovatel k tomu později uvedl, že zboží, konkrétně reklamní předměty a nábytek, je umístěno v pronajaté kanceláři společnosti TECAM, spol. s r. o.

[13] Daňová kontrola byla ukončena zprávou ze dne 4. 4. 2007. V ní správce daně určil celkový rozdíl daňové povinnosti zjištěné kontrolou oproti daňovým přiznáním ve výši 281 578 Kč. Zde konstatoval, že stěžovatel neměl nárok na odpočet z plnění, jež pouze údajně přijal od společnosti TRANSPORWARDING České Budějovice, a. s. Neuznal ani náklady na odpočet DPH opřené o faktury od společnosti BARABA CZ, spol. s r. o., protože předložené doklady nebyly vystaveny deklarovaným dodavatelem. Náklady na pronájem pozemku k uskladnění zboží taktéž neuznal, neboť podle dodatku č. 2 k Mandátní smlouvě se společností TECAM, spol. s r. o. se stěžovatel dohodl, že uskladní

její zboží na svůj účet a na své jméno a nepřísluší mu nárokovat uhrazení jakýchkoliv výdajů; spolumajitelům pozemku navíc není o pronájmu pozemku nic známo, takže se plnění zjevně neuskutečnilo. Neuznal ani odpočty plynoucí z nákupu nafty, neboť podle mandátní smlouvy se společností TECAM, spol. s r. o. stěžovatel nevykonává žádnou ekonomickou činnost spojenou s prací s vysokozdvizným vozíkem. Stěžovatel s touto zprávou nesouhlasil. Přes tento nesouhlas vydal správce daně výše označené dodatečné platební výměry, jimiž stěžovateli předmětnou daň dodatečně vyměřil.

[14] Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal stěžovatel odvolání. V něm připomněl, že v rámci své podnikatelské činnosti uzavřel mandátní smlouvu se společností TECAM, spol. s r. o. o zprostředkování obchodů se zbožím ve vlastnictví mandanta. Tomu odpovídal i dodatek č. 2 k této mandátní smlouvě, na jehož základě stěžovatel skladoval zboží mandanta v prostorách pronajatých od společnosti Účtoservis Lorenc, spol. s r. o. Tento stav věci prokazoval i písemným sdělením mandanta, které správce daně převzal již během daňového řízení, kde i zástupce mandanta, Ing. Z. S., označuje za logické, že stěžovatel uplatnil náklady na skladování i provoz vysokozdvizného vozíku jako daňový náklad. Stěžovatel upozornil i na procesní pochybení správce daně, zejména na to, že nebyli předvoláni jím navrhovaní svědci.

[15] V rámci odvolacího řízení byl vyslechnut za přítomnosti stěžovatele svědek Stanislav Lorenc, který vypověděl, že smlouva o užívání pozemku k uskladnění byla uzavřena bezplatně s panem R. V., který ji měl v užívání od svého otce J. V. Smlouvu může předložit buď R. V. nebo Policie ČR, které ji S. L. musel zapůjčit. Nesrovnalosti ve fakturování za pronájem pozemku stěžovateli vysvětloval svědek nešťastným spárováním s doklady od společnosti GARANT „A“ za skladovací služby v jiném areálu. Odpovídal zde i na otázky týkající se toho, že předmětný areál byl pronajímán ve stejné době i další společnosti, přestože stěžovatel vypovídal, že jej užíval sám, i ohledně toho, že na příjezdu je značka zakazující vjezd vozidlům těžším než 3,5 tuny, čehož si prý svědek nikdy nevšiml. Dále byli v rámci odvolacího řízení vyslechnuti správcem daně bez přítomnosti stěžovatele svědci bydlící v blízkosti areálu údajného skladu, a to O. T., M. P. a M. Š.. Všichni se při těchto výsleších shodli na tom, že na pozemku se zhruba od roku 2000 nic neděje, rozhodně tam nebyl skladován žádný vodoinstalační materiál a nikdo tam nejedí s vysokozdvizným vozíkem. Tito svědci byli posléze vyslechnuti znovu, již za přítomnosti stěžovatelovy zástupkyně, kdy popřeli, že by se tam v předmětném období s čímkoli manipulovalo, natož že by tam jezdil vysokozdvizný vozík. Všichni tvrdili, že se tam jen jednou - dvakrát ročně seče tráva, což někdy dělal i přímo svědek Š. Za přítomnosti stěžovatelovy zástupkyně byl vyslechnut také pan M. Z., řidič a skladník společnosti TECAM, spol. s r. o. a zároveň švagr stěžovatele, který vypověděl, že do areálu v K. D. jezdil nakládat a vykládat zboží, přestože při tom porušoval zákaz vjezdu vozidel těžších než 3,5 tuny. Vypověděl také, že viděl i přímo stěžovatele manipulovat s vysokozdvizným vozíkem. Svědek S. L. za jeho přítomnosti potvrdil obsah svých předchozích výpovědí a vysvětlil, že majitelé pozemku nemohli vědět, že jej pronajal stěžovateli. Vyslechnut byl za přítomnosti stěžovatelovy zástupkyně i Ing. Z. S., jednatel společnosti TECAM, spol. s r. o., který zdůvodnil logičnost toho, že si stěžovatel pronajal skladovací areál v K. D.. Výslech těchto tří svědků byl navržen stěžovatelem.

[16] Na základě těchto skutečností vydal žalovaný dříve zmíněné rozhodnutí ze dne 6. 3. 2008, kterým odvolání stěžovatele zamítl. Žalovaný označil výpověď svědka L. jako účelovou a nedůvěryhodnou, neboť z výpovědí osob bydlících v blízkosti areálu vyplývá,

že stěžovatel na předmětném pozemku nic neskladoval a nikdy tam nemanipuloval s vysokozdvížným vozíkem. Uskladněné předměty popisované svědkem L. by ostatně svědci nemohli přehlédnout, pokud by na pozemku skutečně byly. Výpověď svědka L. je nedůvěryhodná i proto, že svědek J. V. vypověděl, že mu souhlas k užívání pozemku nikdy nedal, přičemž za věrohodné nelze označit svědkovo tvrzení, že veškeré dohody byly uzavřeny s jeho synem R. V., a proto si na něj J. V. nevzpomínal, když pro něj nebyly podstatné. Jako účelové hodnotil žalovaný též výpovědi Ing. Z. S. a M. Z., neboť pokud by bylo na pozemku uskladněno zboží, které na něj mělo být zaváženo, svědci z okolí by to nemohli přehlédnout. S. L. sice vypověděl, že byl pozemek pro potřeby skladování i upraven, ovšem jeho spolumajitel K. Ž. naopak vypověděl, že když tam v roce 2006 sekal trávu, nezměnilo se na něm nic od roku 2002. Tvrzený pronájem pozemku by byl navíc pro stěžovatele - v rozporu s výpovědí svědka Ing. Z. S. - i ekonomicky nevýhodný, když v roce 2004 a 2005 vzrostla stěžovatelova odměna oproti roku předchozímu o 892 070 Kč, ovšem na pronájem skladovacích prostor měl stěžovatel vynaložit 1 003 200 Kč. Tyto náklady vzrostly dále o náklady na provoz vysokozdvížného vozíku. Žalovaný proto shrnul, že zmíněnými výpověďmi nelze prokázat skladování zboží na předmětném pozemku. Nárok na odpočet DPH byl tudíž uplatněn v rozporu s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. To platí i pro náklady na nákup nafty pro provoz vysokozdvížného vozíku, který měl být používán právě na předmětném pozemku. Stěžovatel v odvolání sice uváděl, že správce daně neprovedl výsledky svědků, které navrhoval, ze spisu však vyplývá, že výsledky svědků S. L. a Ing. Z. S. byly provedeny.

[17] Stěžovatel podal proti tomuto rozhodnutí žalobu ke krajskému soudu. V ní mimo jiné vytkl žalovanému a správci daně, že nevzali v potaz, že prokázal svou daňovou evidenci, že s vysokozdvížným vozíkem prováděl manipulaci s materiálem také pro společnost 1. CHODSKÁ, České Budějovice v jejím areálu, takže nakoupené pohonné hmoty na provoz vysokozdvížného vozíku se ve vztahu k roku 2003 netýkaly provozu v areálu pronajatém od společnosti Účtoservis Lorenc, spol. s r. o., a byly uplatněny právem. Způsobem obdobným argumentaci v kasační stížnosti kritizoval i provedené výsledky osob bydlících v okolí areálu v Kněžských. Dvorech stejně jako to, že žalovaný označil za nedůvěryhodné výpovědi svědků navržených stěžovatelem. Vytkl také správci daně, že přes jeho návrh nevyslechl svědka Richarda Vágnera. Zcela účelový je pak propočet žalovaného ohledně ekonomické výhodnosti pronájmu skladovacích prostor. Závěry správce daně i žalovaného jsou pak podloženy pouze těmito spekulacemi, nikoli konkrétními důkazy.

[18] Krajský soud tuto žalobu zamítl rozsudkem ze dne 24. 9. 2008. Přitom vyšel ze znění § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., respektive z § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., tedy ze zákonů o dani z přidané hodnoty pro jednotlivá zdaňovací období. Připomněl, že uznání zdanitelného plnění a unesení důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu není jen otázkou dostatečného doložení doklady, ale i faktického uskutečnění zdanitelného plnění. Krajský soud si povšiml toho, že stěžovatel v žádné fázi řízení neuváděl, že by manipulaci s vysokozdvížným vozíkem prováděl i v areálu společnosti 1. CHODSKÁ, České Budějovice, takže nelze žalovanému vytýkat, že se s tímto tvrzením nevypořádal. Stěžovatel sice tuto skutečnost uvedl v odpovědi na výzvu ze dne 2. 8. 2007, ovšem manipulaci v tomto areálu uváděl pouze k měsíci dubnu, květnu a červnu roku 2003, tedy k období předcházejícímu období kontrolovanému, navíc se jednalo o vyjádření k výzvě v rámci daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob. K tvrzení, že osoby bydlící v okolí areálu vůbec neměly postavení svědků, krajský soud připomněl, že daňový

řád svědka nedefinuje, a proto je třeba vyjít z jeho vymezení v jiných právních předpisech. Za svědka pak lze považovat osobu, již mohou být známy důležité okolnosti související s rozhodovanou záležitostí. Trojice svědků bydlících v okolí vnímala svými smysly to, jaký byl faktický stav areálu, v němž mělo být manipulováno se zbožím a toto zboží skladováno. Tyto výpovědi nejprve nebyly provedeny zákonným způsobem, proto byly zopakovány a i při tomto zopakování se sice lišily v detailech, ale v zásadní informaci, že v rozhodném období nezajížděly na daný pozemek automobily s materiálem a takový materiál na pozemku nebyl skladován, se shodovaly. S těmito výpověďmi a také s tvrzeními svědků J. V. a K. Ž byly v rozporu výpovědi svědků, které žalovaný označil za nevěrohodné. Na tom nemohla nic změnit ani navrhovaná výpověď svědka R. V., neboť ten neměl k předmětnému pozemku žádné vlastnické právo a nemohl s ním tudíž disponovat. Správce daně pak podle krajského soudu zjistil skutkový stav řádným a zákonným způsobem v potřebném rozsahu a zhodnotil, které provedené důkazní prostředky se staly skutečně důkazem.

V. Posouzení sporných otázek Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[20] Stěžovatel uplatňuje v kasační stížnosti několik námitek. Tyto námitky jsou však skutkově těsně provázány a s tímto vědomím je třeba je také posoudit. Jádrem sporu mezi stěžovatelem a žalovaným, potažmo správcem daně, totiž tkví v jediné otázce, a to v otázce skutkové: zda stěžovatel uskladoval ve sledovaném období pro svého mandanta, tedy společnost TECAM, spol. s r. o., zboží na pozemku v Kněžských Dvorech či nikoli. Jak plyne ze shora provedené rekapitulace věci, k této otázce existují dvě zcela odlišné verze.

[21] Podle první, která vyplývá ze stěžovatelovy daňové dokumentace a z výpovědí svědků L., Z. a Ing. S., probíhalo v tomto areálu skladování značného množství materiálu, který jednou týdně přivážel nákladním automobilem svědek Z. a kterým stěžovatel, který si tento areál pronajímal za více než půl milionu korun ročně, manipuloval pomocí svého vysokozdvizného vozíku, v němž spaloval naftu, na niž také uplatňoval odpočet z DPH.

[22] Druhá verze vyplývá zejména ze svědectví svědků Š., T. a P., kteří podle svých výpovědí bydlí v blízkém okolí, chodí do blízkosti areálu na procházky či venčit psy, svědek Š. zde někdy seká trávu, ovšem v období let 2004 a 2005 panoval na předmětném pozemku klid, žádný materiál zde nebyl skladován a nejvýraznější událostí zde bylo to, když sem svědek Ž. přijel posekat trávu. Tyto dvě verze situace na předmětném pozemku jsou zcela neslučitelné, takže pouze jedna z nich může být pravdivá.

[23] Správce daně a po něm žalovaný označili za pravdivou onu druhou verzi, jejímž důsledkem nutně je neuznání stěžovatelova nároku na odpočet DPH, neboť podle této verze k událostem, na nichž je stěžovatelův nárok na odpočet DPH založen, vůbec nedošlo. Není ovšem úkolem zdejšího soudu, aby sám nově zjišťoval, která z těchto navzájem se vylučujících verzí je pravdivá. Zásadní otázkou právní, a proto způsobitou ke kasačnímu přezkumu, tudíž je pouze to, zda stěžovatelovy výtky proti zákonnosti způsobu, jakým žalovaný k tomuto závěru došel, obstojí či nikoli.

[24] Stěžovatel nejprve tvrdí, že trojice svědků bydlících v okolí byla vyslechnuta protizákonně, když byli nejprve vyslechnuti v jeho nepřítomnosti. Stěžovateli je třeba přisvědčit v tom, že pokud by byli tito klíčoví svědci vyslechnuti pouze v jeho nepřítomnosti zapříčiněné tím, že by mu žalovaný znemožnil se tohoto výslechu účastnit, bylo by to v rozporu s § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, podle nějž má daňový subjekt, u nějž je prováděna daňová kontrola, mimo jiné právo „klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření.“ Implicitní součástí tohoto práva je pak i právo být přítomen při výslechu svědků, jak bylo potvrzeno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, sp. zn. 5 Afs 14/2004 (publ. pod č. 1021/2007 Sb. NSS): „*Povinnost i právo daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně svědčí daňovému subjektu v takovém řízení kdykoli (§ 2 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Není tedy rozhodné, zda se tak děje v rámci vytykácího řízení nebo při daňové kontrole, ani to, zda je takové právo v ustanovení zvláštní části zákona expressis verbis uvedeno. Právo klást svědkům otázky při jednání, jakož i ostatní práva součinnosti, daňovému subjektu nepochybně náleží i bez výslovného odkazu v § 16 odst. 4 citovaného zákona.*“

[25] Výslech svědka uskutečněný bez toho, aby se jej mohl stěžovatel či jeho daňový zástupce účastnit, by tudíž byl důkazem získaným protizákonným způsobem. Takový protizákonný důkaz by pak proti stěžovateli nesměl být použit, jak potvrdil zdejší soud například ve svém rozsudku ze dne 26. 3. 2009, sp. zn. 5 Afs 51/2008 (publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS): „*Jestliže správce daně provádí ze své iniciativy důkaz výslechem svědka a přitom nerespektuje procesní práva daňového subjektu, je důsledkem takové vady řízení vždy nepoužitelnost takto získaného důkazu pro hodnocení skutkové stránky věci v neprospěch daňového subjektu. O podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], se přitom jedná tehdy, pokud skutkové závěry finančních orgánů bez použití takového důkazu nemohou obstát.*“

[26] V daném případě k tomu však nedošlo, neboť trojice těchto osob byla sice nejprve vyslechnuta bez stěžovatelovy přítomnosti dne 5. 9. 2007, poté však byla vyslechnuta znova dne 23. 11. 2007, a to již za přítomnosti stěžovatelovy daňové zástupkyně. Nejvyšší správní soud nepovažuje tento postup za nezákonný. Zákonnost takového postupu by jistě byla zpochybněna, pokud by při onom předběžném výslechu byli svědci za nepřítomnosti daňového subjektu jakkoli ovlivňováni; v daném případě však nic, zejména pak ne protokoly ze dne 5. 9. 2007, nenaznačuje, že by tomu tak bylo. Stěžovatelova podezření obsažená v kasační stížnosti je tak třeba v tomto ohledu označit za ničím nepodložené účelové dohady, vedoucí navíc ke zcela absurdnímu závěru, že svědek vyslechnutý jednou bez přítomnosti daňového subjektu již nikdy nesmí být znovu vyslechnut a je pro účely daného daňového řízení důkazně „ztracen“.

[27] Ztotožnit se nelze ani se stěžovatelovým tvrzením, že tyto osoby vůbec nemohly vystupovat jako svědci, neboť o „důležitých okolnostech daňového řízení“, na něž pamatuje ve své kusé a definici postrádající úpravě postavení svědka ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu, jim nebylo nic známo. V tomto směru je třeba zejména odkázat na závěry krajského soudu, který definoval svědka jako třetí osobu, která může vypovídat o důležitých skutečnostech, které mají vztah k projednávané věci, přičemž se jedná o takové skutečnosti, které svědek vnímal svými smysly nebo se o nich dozvěděl jiným způsobem. Celý průběh daňového řízení ostatně dokazuje důležitost těchto tří svědků, když

důsledkem jejich shodných tvrzení bylo zjištění, že stěžovatel skutečně neskladoval zboží a neprovozoval v areálu činnosti, jež by ospravedlnily uplatnění odpočtu na DPH. Stěžovatel sice upozorňuje na nesrovnalosti ve výpovědích těchto tří svědků, tyto nesrovnalosti týkající se doby, po kterou probíhá rekonstrukce vozovky v okolí jejich bydliště, jsou ovšem naprosto marginální, jak vyplývá již ze samotné kasační stížnosti, a nijak nezpochybnují základní zjištění, že v letech 2004 a 2005 nebylo v předmětném areálu skladováno stěžovatelovo zboží. Podstatná je přitom i skutečnost, že není nejmenšího důvodu pochybovat o objektivitě a nepodjatosti těchto tří svědků.

[28] To ovšem neplatí o svědcích, na jejichž výpovědích měla být postavena pravdivost oné opačné verze toho, co se na předmětném pozemku v letech 2004 a 2005 mělo dít. Výpovědi svědků Ing. Z. S., S. L. a M. Z. sice také vytvářejí vzájemně si neodporující popis, ovšem popis postupně se měnící a doplňovaný v reakci na to, co vypověděli svědkové J. V. či K. Ž., či v reakci na různá zpochybnění jejich výpovědí ze strany správce daně. Přehlédnout nelze ani důvodnost podezření z toho, že jsou tito tři svědci podjati, když svědek Z. je stěžovatelovým švagrem, svědek L. se se stěžovatelem také zná z dřívější doby, než spolu začali obchodovat, jak uvedl 5. 10. 2007, jen Ing. S. na otázku svých mimoobchodních kontaktů se stěžovatelem odmítl při výsledku dne 12. 10. 2007 odpovědět.

[29] Výpovědi dalších svědků, zejména vyslechnutých spolumahatelů předmětného pozemku, pak vyznívaly tak, že se na pozemku pravděpodobně nic nedělo, po doplnění o výpovědi trojice svědků označených následně žalovaným za nedůvěryhodné nicméně mohla obstát verze, že stěžovatel měl tento pozemek pronajatý a skladoval na něm zboží. V konfrontaci s trojicí svědků bydlících v okolí však tato verze již obstát nemohla. Jak již bylo uvedeno, není úkolem zdejšího soudu, aby znovu sám rozhodoval, která z verzí je pravdivá, toto rozhodnutí bylo na správci daně a žalovaném, soud může pouze uvést, že jejich rozhodnutí přiklonit se k verzi opřené o výpovědi tří nepodjatých svědků bydlících v okolí považuje za opřené o dostatečné a řádné dokazování, souladné se zjištěními plynoucími z tohoto dokazování a pohledem výše uvedených zjištění i pochopitelné.

[30] Co se týče návrhu na vyslechnutí svědka R.V., k tomu zdejší soud uvádí, že je podle § 16 odst. 4 písm. c) daňového řádu právem daňového subjektu „*předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně navrhnout předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici.*“ Součástí tohoto práva je i právo navrhnout svědky, jak bylo potvrzeno např. v rozsudku zdejšího soudu ze dne 8. 3. 2005, sp. zn. 1 Afs 51/2004 (publ. pod č. 780/2006 Sb. NSS). Přitom jak bylo uvedeno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008, sp. zn. 8 Afs 70/2007 (publ. na www.nssoud.cz), „*navrhne-li daňový subjekt k prokázání svého tvrzení provedení důkazu (§ 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), musí jej dostatečně identifikovat, neboť možnost správce daně provést důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Nelze přičítat k tíži daňového orgánu, že se mu nepodařilo vyhledat nedostatečně identifikovaný důkazní prostředek. Navrhne-li daňový subjekt výslech svědka, musí jej přesně označit, včetně kontaktních údajů, a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědi prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení.*“ Tuto zásadní povinnost stěžovatel opravdu splnil, neboť ve svém vyjádření k závěrečné zprávě o kontrole DPH ze dne 12. 3. 2007 uvedl, že navrhuje výslech tohoto svědka a z jeho vyjádření vyplynulo, že jej navrhuje za účelem prokázání, že společnost Účtoservis Lorenc, spol. s r. o. měla předmětný

pozemek v Kněžských Dvorech v užívání právě na základě dohody s tímto navrhovaným svědkem.

[31] Právě na základě takto vymezeného důvodu, proč by měl být svědek předvolán, však mohl správce daně, respektive žalovaný, kvalifikovaně rozhodnout, zda je jeho předvolání nutné či nikoli. V daném případě je na straně jedné možno dát za pravdu stěžovateli v tom, že R. V. mohl svou svědeckou výpověď dokončit (či naopak přerušit) řetěz vztahů a prostředníků vysvětlující, jak je možné, že měl stěžovatel rozsáhle využívat pozemek, aniž by o tom věděli jeho vlastníci. Na straně druhé však nelze přehlédnout, že jeho výpověď není klíčová ani pro zjištění právního stavu věci, když sám vlastníkem nebyl a nemohl s pozemkem právně disponovat, ani pro zjištění faktického stavu, když z ničeho neplyne, že by sledoval, co se na pozemku fakticky děje a jak je s ním nakládáno poté, co jej měl dát k dispozici společnosti Účtoservis Lorenc, spol. s r. o. Jeho poměr k tomuto pozemku zůstal, jak plyne z výpovědí ostatních svědků, poněkud na pomezí práva a fakticity. Za této situace by jistě nebylo zcela zbytečné jej vyslechnout, jeho význam pro provedení dostatečného dokazování však v dané věci nebyl z výše uvedených důvodů tak zásadní, že by jeho neprovedení zakládalo nedostatečnost tohoto dokazování. Jakkoliv tedy Nejvyšší správní soud přisvědčuje v tomto bodě stěžovateli, že k vadě správního řízení skutečně došlo, zcela jednoznačně se nejednalo o tak zásadní vadu, v jejímž důsledku mohla být ovlivněna zákonnost rozhodnutí žalovaného jako celku tak, jak to předpokládá ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., dostatečně se s touto námitkou vypořádal krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku a i tuto námitku proto zdejší soud shledal nedůvodnou.

[32] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že i podle jeho názoru je třeba za důvěryhodnější označit tu verzi událostí v areálu Kněžských Dvorů, která je postavena na výpovědích svědků z jeho okolí. Sám soud sice neučinil v této nové otázce nová skutková zjištění, ovšem jeho úkolem bylo pouze zjistit, zda správce daně a po něm žalovaný založili své příklonění právě k této verzi na dostatečně, zákonně a objektivně provedeném dokazování. Ze všeho, co bylo konstatováno výše, vyplývá, že tomu tak bylo. Za této situace bylo ovšem namístě i neuznání stěžovatelem uplatněného odpočtu DPH.

[33] Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by krajský soud nesprávně posoudil právní otázku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. či že by skutková podstata, z níž správce daně a žalovaný vycházeli, neměla oporu ve spise ve smyslu jeho písmene b).

[34] Ze všech shora uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[35] Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 18. května 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu