



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **J. F.**, zastoupeného JUDr. Zbyňkem Pražákem, advokátem se sídlem Jugoslávská 112/23, Krásná Lípa, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, Horova 17, Hradec Králové, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2006, čj. 5997/06-1300-602331, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2008, čj. 31 Ca 19/2007 - 25 a v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 11. 2006, čj. 5032/06-1100-607351, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2008, čj. 31 Ca 9/2007 - 38,

t a k t o :

- I. Pro řízení o kasačních stížnostech **se** věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 35/2008 a sp. zn. 8 Afs 43/2008 **spojují** ke společnému projednání a nadále **budou vedeny** pod sp. zn. 8 Afs 35/2008.
- II. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2008, čj. 31 Ca 19/2007 - 25 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- III. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2008, čj. 31 Ca 9/2007 - 38 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

- I. Kasační stížnost žalobce proti rozsudku ve věci týkající se rozhodnutí o dani z přidané hodnoty.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 12. 2006, čj. 5997/06-1300-602331 byla zamítnuta odvolání žalobce proti sedmi dodatečným platebním výměrům vydaných Finančním úřadem v Pardubicích, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce března, dubna, července, srpna a listopadu roku 2001 a dále měsíce srpna a října roku 2002 v celkové výši 352 978 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové (dále též „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 31. 1. 2008, čj. 31 Ca 19/2007 - 25, zamítl. V odůvodnění konstatoval, že důkazní břemeno ve smyslu § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), spočívalo na žalobci. Pouze listinné materiály nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, není-li prokázáno faktické uskutečnění plnění; formální náležitosti daňového dokladu a jeho průkaznost jsou zcela rozdílné věci. S ohledem na zjištěné skutečnosti vznikly správci daně oprávněně pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňových přiznáních. Krajský soud vyšel zejména ze znění ustanovení § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a posuzoval přitom splnění jednotlivých podmínek pro nárok na odpočet daně. Zdůraznil, že všechny podmínky musí být splněny současně. Ve sdělení k ukončení daňové kontroly správce daně podrobně uvedl, jaké kroky učinil ve směru k zajištění výsledku jednání předmětných společností a popsal i bezúspěšný výsledek této snahy. Nekontaktnost společností nebyla bez dalšího přičítána k tíži žalobce. Ten však nenavrl jiné důkazy, jimiž by prokázal, od koho přijal zdanitelná plnění. Za této situace by ani posudek soudního znalce sám o sobě nemohl být důkazem o splnění podmínky přijetí plnění od plátce, neboť ten mohl být pouze důkazem o provedení prací. Nemohl by však objasnit, kdo deklarované práce prováděl. Tuto skutečnost by nemohla prokázat ani zpráva o revizi komínů a kouřovodů ani kontrolní deník, jelikož neobsahovaly žádné údaje o tom, kdo konkrétní práce provedl. Krajský soud uzavřel, že žalobce neprokázal jednu ze zákonných podmínek, a to přijetí zdanitelného plnění od společností TAUROS – G2 s. r. o. a OFRIM STAV s. r. o. jakožto „jiného plátce daně“. Nezabýval se proto již tím, zda deklarované práce byly provedeny či nikoliv, neboť prokázání samotného provedení prací by na závěr soudu nemělo vliv. Jestliže žalobce uplatnil nárok na odpočet daně, měl mít k dispozici takové důkazy, kterými by dostatečným způsobem prokázal přijetí prací od deklarovaných subjektů. Své důkazní břemeno však neunesl.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce kasační stížností, ve které se dovolal stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Dle žalobce spočívá sporná právní otázka v tom, zda plátce daně z přidané hodnoty je povinen při odpočtu daně prokazovat správci daně, že ten, kdo vystavil daňový doklad, je též plátcem daně z přidané hodnoty. Stěžovatel předložil prvotní účetní doklady vystavené uvedenými společnostmi, z nichž vyplývá, že obě společnosti na svých fakturách uvádějí své identifikační číslo. Existenci osvědčení o registraci plátce daně není zapotřebí správci daně dokládat, jelikož se jedná o skutečnost správci daně nesporně známou z jeho činnosti. Tyto skutečnosti se ve smyslu § 31 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) neprokazují. Ostatně takový konkrétní požadavek ze strany správce daně ani nevzešel. Správce daně požadoval po stěžovateli předložení důkazních prostředků prokazujících, že práce deklarované na dokladech byly od jejich vystavitelů též přijaty. Teprve až v napadeném rozsudku se objevuje argumentace, že stěžovatel neprokázal, že uvedení dodavatelé jsou plátcí DPH. Stěžovatel prokázal, že plnění bylo uskutečněno jiným plátcem DPH již tím, že na dokladu, kterým je odpočet prokazován, je uvedeno DIČ dodavatele. To ostatně vyplývá i z § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Nevyplývá z něj však, že by správce daně byl povinen neuznat odpočet pouze a jenom proto, že poplatník nedoložil osvědčení o registraci k DPH svých dodavatelů. Závěrem žalobce odkázal na dokumentaci

ve spisu krajského soudu vedeného pod sp. zn. 31 Ca 9/21007 a sp. zn. 31 Ca 10/2007. V těchto sporech krajský soud zrušil obě napadená rozhodnutí žalovaného a následně žalovaný zrušil dodatečný platební výměr, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2002.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svém odůvodnění žalobou napadaného rozhodnutí.

II. Kasační stížnost žalovaného proti rozsudku ve věci týkající se rozhodnutí o dani z příjmů.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 11. 2006, čj. 5032/06-1100-607351 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Pardubicích, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 1 636 420 Kč.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu u Krajského soudu v Hradci Králové, který rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 31. 1. 2008, čj. 31 Ca 9/2007 - 38, zrušil pro nezákonnost a vady řízení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud v odůvodnění konstatoval, že se jedná o výjimečný případ, neboť, přestože šlo o rozsáhlé a finančně náročné opravy, žalobce nepředložil žádné relevantní dokumenty a peníze za sjednané práce předával v hotovosti. Kontrolní deník ani svědecké výpovědi neprokázaly skutečný obsah provedených prací. Pochybnosti správce daně proto vznikly oprávněně. Krajský soud však přisvědčil žalobci v tom, že žalovaný porušil ustanovení § 2 odst. 3 a § 31 odst. 2 daňového řádu, byť částečně z jiných důvodů. Žalovaný se neřídil zásadami vztahujícími se k důkaznímu řízení, jelikož důkazní prostředky nehodnotil v jejich vzájemné souvislosti se všemi učiněnými zjištěními. Jak správce daně prvního stupně, tak i žalovaný připustil, že v provozovně žalobce byly v letech 2001 a 2002 některé stavební práce prováděny. Krajský soud je toho názoru, že bylo na místě nechat vyhotovit znalecký posudek, který by se vyjádřil buď k přesnému rozsahu provedených prací nebo by uskutečnil jejich odhad. Ze správního spisu nevyplývá, že by žalobce svým přístupem znemožnil provedení znaleckého posudku. Teprve na základě znaleckého posudku a s ohledem na podklady, které by měl znalec k dispozici, by bylo možno zvažovat, které výdaje na deklarované práce lze uznat a které nikoliv, resp., zda by případně nebyly splněny podmínky pro stanovení základu daně pomůckami, jež by vycházely právě z kvalifikovaného odhadu soudního znalce. Krajský soud nakonec připomenul, že důkazní břemeno vázne na žalobci, který má zároveň právo i povinnost součinnosti se správcem daně; ta v předchozím řízení příliš patrná nebyla. Je proto na něm, jakou míru součinnosti poskytne správci daně v následujícím řízení.

Žalovaný brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, v níž se dovolal stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti setrval na svém závěru, že žalobce neprokázal skutečné provedení prací. Nesplnil tedy důkazní povinnost jemu stanovenou ustanovením § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Domnívá se, že není nutné zvažovat, které stavební práce byly skutečně provedeny a které nikoliv. Žalovaný se v odvolání vypořádal s námitkou o neumožnění provedení znaleckého posudku žalobcem. Znalecký posudek byl vypracován

Ing. N. a je součástí správního spisu, avšak stěžovatel jej oprávněně neosvědčil jako důkaz, jelikož se žalobce jeho předložením snažil zamezit stanovení znaleckého posudku soudním znalcem ustanoveným správcem daně. V tomto posudku je uvedeno, že za účasti žalobce, J. F., Ing. L. J. a M. A. byla prohlédnuta stavba prádelny a po ústním vysvětlení a ukázání upravovaných konstrukcí byl stanoven rozsah provedených oprav. To je však v přímém rozporu s předchozím tvrzením žalobce, dle kterého žalobce není schopen poskytnout odborné informace o rozsahu prací, druhu a použitém materiálu. Správce daně chtěl provést znalecký posudek znalcem Ing. M.. K požadavku znalce na předložení popisu předmětných stavebních prací žalobce uvedl, že správce daně si má požadované podklady obstarat od zhotovitelů, kteří však byli nekontaktní. Nesoučinnost žalobce nespočívala v neumožnění přístupu do provozovny, nýbrž ve vyhýbání se součinnosti při provedení znaleckého posudku.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti sdělil, že stěžovatel nepředložil žádné argumenty, ze kterých lze usoudit, že žalobce neprokázal provedení prací. Zopakoval, že součinnost rozhodně neodmítal. Žalobce navrhoval důkaz provedením znaleckého posudku, tento důkaz však správce daně neprovedl. Dále upozornil na skutečnost, že daňová kontrola byla zaměřena na zdaňovací období roku 2001 a 2002, přičemž pokud jde o rok 2002, stěžovatel se v meritorně stejné věci ztotožnil se závěrem krajského soudu, jenž rozhodnutí o odvolání zrušil, a dodatečný platební výměr za rok 2002 zrušil.

III. Obsah spisů

Z předložených spisů vyplynulo, že správce daně provedl u daňového subjektu kontrolu, jejímž předmětem byla mimo jiné daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2001 a 2002 a daň z přidané hodnoty za jednotlivé měsíce týž let. Předmětem sporu v rámci kontroly daně z příjmů byly žalobcem uplatněné výdaje, sedm faktur, za provedení stavebních prací společností TAUROS – G2 s. r. o. Tato společnost část předmětných plnění neuvedla do svých daňových přiznání k dani z přidané hodnoty. Ze spisů dále vyplynulo, že žalobce uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu ze stavebních prací prováděných společnostmi TAUROS - G2, s. r. o. a OFRIM STAV, s. r. o. Správce daně po provedené prohlídce prádelny v Hradci Králové nabyl pochybnosti o uskutečnění tvrzených oprav, neboť skutečný stav dle jeho názoru neodpovídal stavu, který by měl být po provedení fakturovaných prací. Obě společnosti byly v průběhu daňového řízení nekontaktní. Hodnota všech stavebních prací činila 6 901 711 Kč. Žalobce v průběhu daňové kontroly uvedl, že rozsah prací, druh, použitý materiál a ostatní komponenty související s dílem není schopen označit jinak než jako laik. Navrhl tedy, aby si správce daně požadované podklady vyžádal od zhotovitelů, kteří však byli nekontaktní. Provedené svědecké výpovědi pochybnosti správce daně nevyvrátily, a proto ustanovil soudního znalce Ing. J. M., aby posoudil vazbu skutečně provedených stavebních oprav na předložené podklady. Soudní znalec sdělil, že pro zhotovení znaleckého posudku je nutná součinnost dodavatelů nebo alespoň stavebního dozoru. K této skutečnosti daňový subjekt uvedl, že oprava nebyla realizována na základě stavebního řízení, proto stavební dozor nebyl ustanoven a Ing. L. J. pouze participoval na kontrolách prováděného díla a na jeho převzetí. Pro své potřeby si vedl kontrolní deník, který však nelze považovat za stavební deník. Ostatně Ing. J. již byl vyslechnut a je zřejmé, že nedisponuje žádnými jinými informacemi. Daňový subjekt přitom v průběhu řízení několikrát uvedl, že

stavební dozor vykonával právě Ing. J. Žalobce následně předložil posudek znalce Ing. V. N., jehož součástí byla celková kalkulace oprav prádelny zpracovaná Ing. P. N. Daňová kontrola ohledně daně z příjmů byla uzavřena s tím, že daňový subjekt neumožnil ustanovenému soudnímu znalci vypracovat znalecký posudek, jelikož mu neumožnil ohledání místa oprav na nemovitosti, nepředložil mu takové podklady a nepodal taková vyjádření, na základě kterých bylo možné posudek zpracovat. Správce daně proto nemohl ověřit provedení deklarovaných oprav. Správce daně neuznal ani uplatňovaný nárok na odpočet, neboť daňový subjekt neprokázal přijetí zdanitelných plnění v rozsahu a předmětu deklarovaném na uvedených dokladech, a neprokázal ani, že plnění uskutečnili dodavatelé na dokladech uvedení, tedy že doklady byly vystaveny jiným plátcem daně.

IV.

Ačkoliv v posuzovaných věcech (I. a II.) jde o odlišná řízení o různých typech daně a kasační stížnost podal v jednom případě žalobce a ve druhém žalovaný, jedná se o případy a kasační stížnosti se související skutkovou a právní problematikou, navíc se stejnými účastníky řízení. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 120 s. ř. s. ve spojení s § 39 odst. 1 s. ř. s. spojil tyto kasační stížnosti ke společnému projednání.

Nejvyšší správní soud spatřuje primární důvod pro zrušení obou rozhodnutí krajského soudu v jeho rozdílné rozhodovací činnosti. Třebaže o obou věcech rozhodoval ten samý senát a v ten samý den, právní argumenty vyslovené v obou rozhodnutích se neshodují. Na tomto místě lze odkázat na rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 12. 8. 2004, čj. 2 Afs 47/2004 - 83, www.nssoud.cz, ve kterém tento soud označil jako zcela nežádoucí a odporující základnímu principu materiálního právního státu, kterým je předvídatelnost rozhodování státních orgánů a princip právní jistoty, takový postup, pokud stejný senát krajského soudu posuzuje zcela srovnatelné případy odlišně, a to bez jakéhokoliv odůvodnění. Změnu přístupu bez využití mechanismů sjednocování judikatury prostřednictvím soudů vyšší instance a současně bez racionálně podloženého a přesvědčivého odůvodnění je proto třeba považovat za ústavně nežádoucí. Obdobně se vyjádřil zdejší soud i v rozhodnutí ze dne 20. 9. 2007, čj. 2 As 94/2006 - 51, www.nssoud.cz, v němž konstatoval, že „rozdílné rozhodování různých senátů či samosoudců krajských soudů v obdobných věcech je potud nežádoucí, pokud se ten senát či samosoudce krajského soudu, který rozhoduje později, argumentačně nevypořádá s dříve vysloveným právním názorem jiného senátu nebo samosoudce, třebaže je mu takový názor znám či mu být znám měl a mohl.“ Řečené platí samozřejmě tím spíše, pokud rozhodoval stejný senát.

K samotnému případu je třeba uvést, že v prvním případě se jednalo o nárok na odpočet daně na vstupu ze stavebních prací podle § 19 zákona o dani z přidané hodnoty a v případě druhém pak o oprávněnost posouzení nákladů vynaložených na stavební práce ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ačkoliv se jedná o odlišné typy daně a v případě daně z přidané hodnoty se jedná o faktury dvou společností (přičemž jedna společnost je stejná jako v případě daně z příjmů) a delší časové období, právní základ obou případů je založen na uznatelnosti faktur předložených daňovým subjektem. K uznání nároku jak podle zákona o dani z přidané hodnoty, tak i zákona o dani z příjmů je třeba, aby daňový subjekt předložil nejenom formálně správný doklad, tedy doklad se všemi požadovanými náležitostmi, ale aby též prokázal faktické uskutečnění obchodního případu

deklarovaného předloženým dokladem. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže daňový subjekt splnit svou důkazní povinnost pouhým předložením daňového dokladu, byť formálně správného.

Východiskem pro posouzení obou kasačních stížností a potažmo obou celých případů je rozvržení důkazního břemene. To je stejné pro všechny typy daňového řízení, tedy i v nyní posuzovaných případech vzešlých na základě zákona o daních z příjmů a zákona o dani z přidané hodnoty. Podstata sporu v obou řízeních byla stejná, spočívala v tom, zda stavební práce byly ve skutečnosti provedeny tak, jak je zaznamenáno na fakturách. Z konstrukce ustanovení § 31, zejména z odstavců 8 a 9 daňového řádu plyne, že důkazní břemeno je rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, který dokazuje jen skutečnosti uvedené v § 31 odst. 8 daňového řádu, zatímco daňový subjekt prokazuje mimo jiné všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Stíhá jej jak břemeno tvrzení, tak i břemeno důkazní; je to tedy daňový subjekt, kdo musí dokázat to, co sám tvrdí. Povinnosti ovšem nestíhají pouze daňový subjekt, ale taktéž i správce daně, který je ve smyslu § 31 odst. 2 a § 2 odst. 3 daňového řádu povinen dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností a není v tom vázán toliko návrhy daňového subjektu. Všechny shromážděné skutkové podklady musí hodnotit v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a zásadami formální logiky. Důkazy musí hodnotit podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a současně všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti.

Správce daně shromáždil dostatečné množství informací, které zpochybňují tvrzení daňového subjektu o tom, že stavební práce byly provedeny tak, jak uvádějí jím předložené doklady. Lze souhlasit s krajským soudem, že je zcela obvyklé vést podrobné písemné záznamy, na základě kterých objednatel provádí kontrolu uskutečněných prací v návaznosti na dodavatelem fakturované částky za jejich provedení. Jednalo se přitom o poměrně vysoké částky (faktury se pohybovaly v řádu statisíců), přesto k předávání částek mělo docházet v hotovosti. K rozsáhlým opravám si žalobce nevedl žádné podrobné písemné záznamy, nepředložil ani rozpočet prací či jiné relevantní podklady.

Správce daně tudíž dostatečným způsobem ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu zpochybnil uskutečnění výdajů deklarovaných daňovým subjektem. Tím přešla důkazní povinnost na žalobce, který byl povinen navrhnout či označit důkazy, kterými by vyvrátil pochybnosti správce daně o existenci zdanitelného plnění v tvrzeném rozsahu. Správce daně vyzval žalobce, aby předložil písemné podklady, z jejichž obsahu bude zřejmé množství materiálu, použitý druh materiálu a rozsah provedených prací. Žalobce v tomto kontextu mimo jiné navrhl výsledky jednání dodavatelských společností. Ze spisu vyplynulo, že dožádaný správce daně využil jemu svěřené procesní prostředky, aby získal svědecké výpovědi dodavatelů, nicméně i přes vyvinutou snahu zůstali nekontaktní. Výpověď jednání obou společností by byla přitom pro uznatelnost nároku z obou typů daňového řízení velmi pravděpodobně zásadní a rozhodující.

K tomu však Nejvyšší správní soud uvádí, že samotná nekontaktnost tvrzeného obchodního partnera (dodavatele) nemůže sama o sobě zapříčinit neuznání nároků na odpočet jeho odběrateli, resp. neuznání nároku na daňovou uznatelnost nákladů vynaložených ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Za takovéto situace je

daňový subjekt ve značně ztížené důkazní pozici, nicméně to neznamená, že nemůže být se svým nárokem úspěšný. K unesení svého důkazního břemene totiž může předložit jiné, ale přitom stále dostačující důkazní prostředky o tom, že plnění bylo fakticky uskutečněno, jím uhrazeno a použito za účelem uznaným zákonem o dani z příjmů a zákonem o dani z přidané hodnoty.

Lze souhlasit s žalovaným, že provedené svědecké výpovědi i předložené listiny nepostačovaly k závěru, že se tvrzené obchodní případy udály tak, jak je uvedeno na předložených fakturách. Na druhou stranu je třeba mít na zřeteli, že správce daně musí při svém rozhodování přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Z výpovědi Ing. J., M. A. a J. F. sice nevzešly žádné konkrétní závěry o rozsahu provedených stavebních úprav, avšak potvrdili, že prováděny byly. Správce daně neprokázal, proč by tyto osoby nebo jejich tvrzení měly být považovány za nevěrohodné, a tudíž neměl zahrnout tvrzení žalobce, že stavební úpravy byly skutečně realizovány.

Nezávisle na tom, kdo je za dané situace právě zatížen důkazním břemenem, je to stále správce daně, kdo musí dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. S ohledem na tuto povinnost musí správce daně využít všech možností, které se mu nabízejí k vyslovení jednoznačného a nezpochybnitelného závěru o tom, že žalobce unesl či neunesl důkazní břemeno. Z postupu správce daně se lze domnívat, že v průběhu řízení dospěl k závěru, že znalecký posudek by mohl mít vliv na výsledek řízení. Nicméně v závěru správního řízení nedisponoval žádným znaleckým posudkem, který by osvědčil jako důkaz, a z něhož by bylo možné učinit závěr o tom, zda opravy nemovitosti byly skutečně provedeny v tvrzeném rozsahu. Daňový subjekt v průběhu správního řízení uvedl, že pro věc je podstatné zjištění obvyklé ceny korespondující ceně díla, a proto navrhl ustanovení soudního znalce k vypracování posudku na posouzení oprav prováděných v letech 2001 a 2002. K tomu správce daně ustanovil soudního znalce Ing. M. Tento znalec však pro vypracování znaleckého posudku požadoval součinnost stavebního dozoru anebo dodavatelů. S ohledem na nekontaktnost dodavatelů a tvrzení daňového subjektu, že Ing. J. nepřinese žádné nové poznatky, správce daně od vypracování znaleckého posudku upustil. Následně sám žalobce předložil posudek vypracovaný Ing. N. Daňový subjekt předložil tento znalecký posudek, neboť dle jeho názoru prokazoval jeho tvrzení. Pokud by tomu tak skutečně bylo, důkazní břemeno by přešlo na správce daně. Správce daně během řízení uvedl, že z cenové kalkulace oprav není možné seznat, ze kterých konkrétních podkladů zpracovatelé vycházeli, a proto rozhodl o provedení svědecké výpovědi Ing. N., zpracovatelky cenové kalkulace. Ta však dožádanému správci daně pouze zaslala písemné vyjádření, v němž toliko uvedla, že vycházela z ústního vysvětlení a ze zaměření a zakreslení stavby, které si na místě pořídila. Z tohoto vyjádření však nelze učinit jednoznačný závěr o konkrétních podkladech užitých pro cenovou kalkulaci. O dokumentech se zde nezmiňuje, přesto správce daně rozhodl, že další svědecká výpověď by žádným způsobem nepřispěla k závěrům v daňovém řízení. Nejvyšší správní soud má za to, že pokud správci daně vznikly pochybnosti o obsahu znaleckého posudku a podkladech užitých pro jeho vypracování, mohl je rozptýlit výsledkem Ing. N., potažmo samotného znalce Ing. N. Správce daně nezpochybňoval skutečnosti uvedené ve znaleckém posudku ani v cenové kalkulaci, avšak neosvědčil jej jako důkaz z důvodu, že cenová kalkulace byla zpracována pouze na základě ústního vysvětlení a prohlídky v provozovně.

Nejvyšší správní soud za důvod pro zrušení tohoto rozsudku považuje to, že v rozhodnutí týkajícího se daně z příjmů krajský soud spatřoval jako nutnost vypracovat znalecký posudek s tím, že by mohl mít vliv na zákonnost správního rozhodnutí, zatímco v případě daně z přidané hodnoty konstatoval, že ani posudek soudního znalce by sám o sobě nemohl být důkazem o splnění podmínky „přijetí plnění od plátce“, jelikož posudek by mohl být pouze důkazem o provedení prací, avšak by neobjasnil, kdo deklarované práce prováděl. S ohledem na výše řečené by tímto přístupem mohla nastat situace, ve které by v případě nekontaktnosti dodavatelské společnosti byly automaticky neuznány všechny nároky na odpočet, resp. na daňovou uznatelnost výdajů u jejich odběratelů.

Tyto úvahy však ještě samy o sobě samozřejmě neznamenají, že by znalecký posudek mohl přinést zásadní poznatky pro rozhodnutí v obou věcech. Taktéž s ohledem na časové období mezi prováděním deklarovaných prací a dobou, kdy by byl posudek vypracováván, lze mít jisté pochybnosti o důkazní síle poznatků, které by přinesl. Nelze to ovšem vyloučit. Nicméně za současné situace a s ohledem na obsah obou rozsudků nemůže k tomuto kasační soud vyslovit žádný závěr. Tato otázka byla předložena krajskému soudu k posouzení, ale on k ní zaujal nejednotné stanovisko. Pokud v případě daně z přidané hodnoty dospěl k závěru, že znalecký posudek nemůže výsledek řízení ovlivnit, není možné, aby v případě daně z příjmů, zrušil rozhodnutí žalovaného s tím, že teprve na základě vyhotoveného znaleckého posudku bude možné zvažovat, které výdaje lze uznat a které nikoliv. Nejvyšší správní soud tedy nepředjímá další postup krajského soudu a ani konečný výsledek celého daňového řízení. Ponechává totiž na krajském soudu, jakým způsobem přistoupí k potřebě vypracování znaleckého posudku. Musí se však jednotně vyjádřit k tomu, zda má navržený znalecký posudek pro daňové řízení význam, tedy zda jeho provedení může zvrátit dosavadní závěry správce daně.

Bez vlivu na toto rozhodnutí pak Nejvyšší správní soud dodává ke skutečnostem vyplynulým z průběhu daňové kontroly následující: Daňový subjekt odmítl navrhnout soudního znalce s tím, že mu jich je v daném oboru několik známo, avšak je s nimi v přátelském poměru, a proto by mohli být vnímáni jako osoby podjaté. Nic mu však nebránilo zvolit soudního znalce jiného. Na tento postup lze proto pohlížet jako na poněkud účelové jednání. Ustanovený znalec Ing. M. netvrdil, že k vypracování posudku je třeba součinnosti přímo daňového subjektu, nýbrž stavebního dozoru anebo dodavatelů. K tvrzení žalobce, že Ing. J. nepřinese žádné nové poznatky lze uvést, že se jednalo jen o jeho osobní názor. Bylo by jen na znalci, aby zhodnotil, zda informace, kterými disponoval Ing. J. jsou dostačující pro zpracování znaleckého posudku či nikoliv. Daňový subjekt k vypracování posudku sice nepřistupoval nikterak aktivně, nicméně z jeho jednání nelze seznat, že by odmítal poskytovat součinnost.

Nejvyšší správní soud na okraj poznamenává, že žalovaný ve své stížnosti poukázal na to, že námitka ohledně neumožnění provedení znaleckého posudku vychází z věty vytržené z kontextu. Je zřejmé, že za nesoučinnost nepovažoval neumožnění přístupu do provozovny, ale vyhýbání se součinnosti se správcem daně. Zdejší soud podotýká, že ze skutkového stavu, tak jak je zaznamenán ve správním spisu, skutečně vyplývá, že správní orgán pokládal za nesoučinnost daňového subjektu jeho přístup a jednání během daňového

řízení. Nicméně námitky žalobce zapříčinil sám žalovaný, jelikož ve správním rozhodnutí výslovně uvedl, že daňový subjekt neumožnil ohledání místa oprav na nemovitosti.

Ke kasační stížnosti žalobce je vhodné taktéž podotknout, že krajský soud nepostavil své rozhodnutí na tom, zda společnosti TAUROS-G2, s. r. o. a OFRIM STAV, s. r. o. jsou plátcí daně z přidané hodnoty, ale na tom, že nelze prokázat, že právě tyto společnosti poskytly žalobci zdanitelná plnění.

Nejvyšší správní soud ze shora uvedeného důvodu zrušil oba napadené rozsudky a věci vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude tento soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V nových rozhodnutích taktéž rozhodne o náhradě nákladů řízení o obou kasačních stížnostech (§ 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 31. srpna 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu