



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **ŘEZPOF spol. s r. o.**, se sídlem Slovanská 213/19, 326 00 Plzeň, zastoupené JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem se sídlem Hálkova 24, 301 00 Plzeň, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 2790/14, 305 72 Plzeň, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 5. 2007, č. j. 4241/07-1300-403345, č. j. 4243/07-1300-403345, a č. j. 4250/07-1200/400609, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 2. 2010, č. j. 30 Ca 58/2007 - 78,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 2. 2010, č. j. 30 Ca 58/2007 - 78, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 4. 5. 2007, č. j. 4241/07-1300-403345, zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 1997 vydanému Finančním úřadem v Plzni dne 9. 4. 2001, č. j. 99587/01/138511/1423, jímž byla žalobkyni vyměřena daň ve výši 440 000 Kč.

Rozhodnutím ze dne 4. 5. 2007, č. j. 4243/07-1300-403345, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1997 vydanému Finančním úřadem v Plzni dne 9. 4. 2001, č. j. 99696/01/138511/1423, jímž byla žalobkyni vyměřena daň ve výši 330 000 Kč.

Konečně rozhodnutím ze dne 4. 5. 2007, č. j. 4250/07-1200/400609, zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 vydanému Finančním úřadem v Plzni dne 9. 4. 2001, č. j. 100359/01/138511/1423, jímž byla žalobkyni doměřena daň ve výši 1 359 540 Kč.

Žalobkyně brojila proti výše uvedeným rozhodnutím žalovaného u Krajského soudu v Plzni žalobami, jimiž se domáhala zrušení citovaných rozhodnutí. Nutno poznamenat, že krajský soud v předmětné věci rozhodoval již podruhé. V předchozím soudním řízení svými rozsudky ze dne 11. 4. 2006, č. j. 30 Ca 179/2002 - 60, a č. j. 30 Ca 175/2002 - 50, zrušil původní rozhodnutí žalovaného z důvodu procesního pochybení. Konstatoval, že důkazní břemeno leželo v daném případě na žalobkyni, která k prokázání svých tvrzení navrhovala provedení dalších důkazů. Žalovaný ovšem navrhované důkazy neprovedl, v důsledku čehož zůstala otázka uskutečnění zdanitelného plnění, resp. otázka vynaložení výdajů na dosažení zdanitelných příjmů, neobjasněna. Nemohl tak obstát závěr žalovaného, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť dokazování provedené v daňovém řízení nebylo úplné.

V novém řízení před Krajským soudem v Plzni, krajský soud nejprve usnesením ze dne 25. 10. 2007, č. j. 30 Ca 59/2007 - 48, žaloby spojil ke společnému projednání. Poté rozsudkem ze dne 16. 2. 2010, č. j. 30 Ca 58/2007 - 78, žaloby zamítl. Neshledal, že by došlo k porušení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), neboť byly provedeny všechny důkazy, které žalobkyně navrhla, a při podání žaloby před správním soudem již žalobkyně další důkazy nenavrhovala. Krajský soud dále konstatoval, že nebyla porušena zásada volného hodnocení důkazů. Bylo rovněž respektováno právo žalobkyně na spravedlivý proces, neboť na ústním jednání dne 31. 1. 2007 byla žalobkyně seznámena se všemi provedenými důkazy a byla jí dána možnost se k nim vyjádřit. Hodnocení důkazů žalovaným pak bylo provedeno při respektování pravidla logického vyvozování, k čemuž krajský soud odkázal na napadená rozhodnutí žalovaného. Krajský soud podotkl, že v předmětné věci nedošlo k přechodu důkazního břemene na správce daně podle § 31 odst. 8 daňového řádu, neboť bylo na daňovém subjektu, aby nikoliv formálními doklady, ale fakticky, prokázal existenci zdanitelného plnění (zhotovení 100 000 kusů reklamních katalogů společnosti ŘEZPOF spol. s r. o.). V daňovém řízení tak důkazní břemeno spočívalo na straně žalobkyně, která ovšem svá tvrzení dostatečně neprokázala, proto nemohlo k přechodu důkazního břemene na správce daně dojít. Krajský soud uzavřel, že postup žalovaného, který až při vlastním rozhodování, v rámci písemného odůvodnění rozhodnutí ve věci samé, seznámil žalobkyni s právními úvahami a závěry, není porušením zásady zákonnosti ani spravedlivého procesu. Posouzení jednotlivých důkazů z hlediska jejich závažnosti, zákonnosti a pravdivosti je výsledkem volného hodnocení důkazů a odůvodnění vydaného rozhodnutí je jediným místem pro jeho prezentaci.

Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností namítajíc, že jsou dány důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), tj. nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vada řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu.

Nesprávné posouzení právní otázky spatřuje stěžovatelka v závěru krajského soudu, že neunesla důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Je toho názoru, že důkazní břemeno v předmětném řízení přešlo v souladu s § 31 odst. 8 daňového řádu na správce daně, který jej neunesl. Dále zdůrazňuje, že při zjišťování skutkové podstaty a zejména při hodnocení důkazů byl porušen procesní předpis takovým způsobem, že to ovlivnilo zákonnost vlastního rozhodnutí ve věci. Proces hodnocení důkazů byl velmi rozsáhlý, v opakovaném daňovém řízení

byly odstraňovány nedostatky a na závěr odstraňování vad mělo dojít k relevantnímu komplexnímu zhodnocení důkazní situace. Při formulování závěru o tom, zda důkazní břemeno leží na správci daně nebo na daňovém subjektu měla být respektována pravidla zakotvená v judikatuře Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu (např. rozhodnutí sp. zn. IV. ÚS 402/99) o tom, že po daňovém subjektu nelze požadovat provedení důkazu o skutečnosti, na které se nepodílel. Tato argumentace musí podle stěžovatelky dopadat i na případy, kdy z takových neproveditelných důkazů vzejde určitá pochybnost správce daně a daňovému subjektu je uloženo uvedené pochybnosti vyvracet v rámci unesení svého důkazního břemene podle § 31 odst. 9 daňového řádu.

V předmětném případě bylo celé hodnocení důkazů postaveno na pochybnostech o tom, co se událo mezi dodavatelem stěžovatelky a jeho obchodními partnery. Podporu tohoto neudržitelného přenosu důkazní povinnosti si daňové orgány našly v údajných malicherných rozporech ve výpovědích svědků, kteří byli vyslýcháni téměř po deseti letech. V důsledku ryze účelové manipulace při hodnocení důkazů byl učiněn závěr o tom, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, tedy že nedošlo ke vzniku důkazního břemene na straně správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu. Finanční orgány se tak vyhnuly tomu, aby své pochybnosti vyjádřily v rámci relevantní argumentace k prokázání existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost a správnost či úplnost účetnictví. Jediným takovým důkazem nevěrohodnosti by totiž byly právě skutečnosti zcela mimo sféru vlivu stěžovatelky.

Stěžovatelka prokazovala existenci daňově uznatelného nákladu, resp. přijatého zdanitelného plnění, řádně vedeným účetnictvím, smlouvou o obstarání reklamy, účetními doklady, předložením několika originálních výtisků katalogů, svědeckou výpovědí pana Jansy, ředitele společnosti ACTION GROUP s. r. o. (dále též „Action Group“), který potvrdil uzavření smlouvy i faktické dodání katalogů, svědeckou výpovědí účetní této společnosti, jež předmětné daňové doklady zaúčtovala, svědeckou výpovědí F. Š., skladníka stěžovatelky, jež potvrdil přijetí zboží na sklad, svědeckou výpovědí R. Š., organizátorky výstavních expozic, svědeckými výpověďmi obchodních partnerů, kteří reklamní katalogy v roce 1997 obdrželi, fotodokumentací z výstavních akcí a účetními výkazy prokazujícími nárůst obrátu v období po prezentaci formou reklamních katalogů. Krajský soud v rozsáhlém odůvodnění pouze uvedl, že se ztotožňuje se závěry žalovaného v tom, že nebyla porušena zásada volného hodnocení důkazů, a závěrem konstatoval, že z důvodu neunesení důkazního břemene stěžovatelkou, toto břemeno nepřešlo na správce daně.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Plzni zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti nebylo podáno.

Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

V posuzovaném případě byla předmětem sporu skutečnost, zda částka 3 500 000 Kč, jež byla stěžovatelce fakturována společností Action Group za zpracování grafického a textového návrhu firemního katalogu a vytisknutí 100 000 kusů firemních katalogů podle smlouvy o obstarání reklamy ze dne 27. 10. 1997, představuje jednak daňově uznatelný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“), a jednak nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“).

Nejvyšší správní soud nezpochybňuje oprávnění krajského soudu spojit věci v souladu s ustanovením § 39 s. ř. s. ke společnému projednání. Upozorňuje však, že „[p]řincipy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou však odlišné a jakkoli se jednalo o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), jakož i podmínky pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty). Po zjištění skutkového stavu (tedy, zda výdaj byl uskutečněn, resp. zda se uskutečnilo zdanitelné plnění) je třeba podřadit tento stav pod určité ustanovení právního předpisu, resp. posoudit, zda splňuje dispozici v konkrétní právní normě stanovenou“ (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, dostupný na www.nssoud.cz). Spojení žalob krajským soudem ke společnému projednání v předmětné věci nebylo na místě, neboť pro uznání nároku na daňový odpočet u daně z přidané hodnoty bylo třeba posuzovat jiné otázky a skutečnosti než při zkoumání oprávněnosti daňově uznatelného výdaje na daň z příjmů právnických osob. Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2007, č. j. 4250/07-1200/400609, týkající se daně z příjmů právnických osob (ad I.), a následně rozhodnutí žalovaného z téhož dne, č. j. 4241/07-1300-403345, a č. j. 4243/07-1300-403345, týkající se daně z přidané hodnoty (ad II.).

I. Daň z příjmů právnických osob

Podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že „[p]rokázat výdaje na dosažení zdanitelných příjmů je přitom povinností daňového subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu), správce daně je povinen dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, a zda jde tedy o výdaj daňový, či zda se jedná případně o fiktivní obchod, musí finanční orgány vyhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu a zásadami formální logiky“ (srov. rozsudek ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 Afs 98/2008 - 137, dostupný na www.nssoud.cz).

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval stížní námitkou směřující do nesprávného posouzení právní otázky týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Podle stěžovatelky spočívalo důkazní břemeno na správci daně, nikoliv na ní, neboť ona své důkazní břemeno unesla.

Podle § 31 odst. 9 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Naopak správce daně prokazuje v souladu s § 31 odst. 8 daňového řádu doručení vlastních písemností daňovému subjektu, existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, a existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud podrobně vyjádřil v rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, dostupném na www.nssoud.cz. Uvedl, že daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí [nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.), <http://nalus.usoud.cz/>]. Z obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99, www.nssoud.cz). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb (§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. 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 účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví [shora citované rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86; nebo obdobně nález sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143), <http://nalus.usoud.cz/>]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. shora citované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100).

V posuzovaném případě bylo na stěžovatelce, aby v daňovém řízení prokázala (§ 31 odst. 9 daňového řádu) existenci daňově uznatelného výdaje na pořízení 100 000 kusů reklamních katalogů. Dne 28. 4. 2000 zahájil správce daně u stěžovatelky daňovou kontrolu na daň z příjmů

právnických osob za zdaňovací období let 1996, 1997 a 1998. Na ústním jednání, jímž byla kontrola zahájena, předložila stěžovatelka správci daně veškeré doklady prokazující skutečnosti uvedené v daňových přiznáních za kontrolovaná zdaňovací období. Správce daně měl k dispozici smlouvu o obstarání reklamy ze dne 27. 10. 1997, daňové doklady - faktury č.00035 ze dne 7. 11. 1997 na částku 2 000 000 Kč a č. 0038 ze dne 8. 12. 1997 na částku 1 500 000 Kč (obě částky bez daně z přidané hodnoty), výdajové pokladní doklady č. 7101370 z 1. 12. 1997 na částku 2 440 000 Kč a č. 7101371 z 19. 12. 1997 na částku 1 830 000 Kč a příjmové pokladní doklady č. 7101088, 7101089, 7101090 ze dne 1. 12. 1997, každý ve výši 1 100 000 Kč, jež dokládaly, že prostředky k úhradě dodavatelských faktur byly získány dotací pokladny půjčkami společníků stěžovatelky.

Předložením výše uvedených dokladů, jejichž správnost nebyla správcem daně zpochybněna, unesla stěžovatelka své důkazní břemeno v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu ohledně skutečností uvedených v daňovém přiznání, neboť formálně správnými doklady prokázala, že na základě smlouvy o obstarání reklamy uzavřené se společností Action Group uhradila této společnosti částku v celkové výši 4 270 000 Kč. Měl-li správce daně i po předložení uvedených dokladů určité pochybnosti o faktickém uskutečnění předmětné obchodní transakce, bylo na něm, aby důvodnost svých pochyb vyjádřil kvalifikovaně, tj. v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, a unesl tak důkazní břemeno ohledně existence relevantních pochybností o skutečnostech vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů. Správce daně mohl kupříkladu zjišťovat u dodavatele, zda se na předmětné obchodní transakci podílel, případně, s jakou osobou byla smlouva uzavřena, co bylo jejím obsahem, jak proběhla úhrada apod. To však správce daně neučinil; naopak v rozporu s § 31 odst. 9 daňového řádu výzvou ze dne 31. 5. 2000, č. j. 143745/00/138931/0893, uložil stěžovatelce, aby v rámci probíhající daňové kontroly daně z příjmů právnických osob doložila, jak byly katalogy do společnosti dopraveny, kdo je přebíral a od koho, jak byly následně katalogy distribuovány atd. Ani ve zprávě o výsledku daňové kontroly ze dne 23. 3. 2001, č. j. 72181/01/138931/0893, správce daně nijak nezpochybnil věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost dokladů předložených stěžovatelkou, nýbrž pouze konstatoval, že *„daňový subjekt věrohodně neprokázal, že k poskytnutí služeb ze strany společnosti ACTION GROUP, s. r. o. Praha skutečně došlo, že dodavatel služby skutečně zajistil 100 000 ks firemních katalogů v hodnotě Kč 35,- za 1 kus. FÚ proto považuje uvedené náklady za neprokázané a uplatněné v rozporu s § 24, odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění“*. Konečně ani v napadeném rozhodnutí o odvolání správce daně tuto vadu řízení neodstranil, neboť na straně 5 citovaného rozhodnutí jen obecně konstatoval, že *„po předložení výše uváděných faktur požadoval správce daně s ohledem na věcný obsah (reklamní katalogy), rozsah (100 000 kusů), hodnotu (3 500 000 Kč) a čas (7. 11. 1997 - 8. 12. 1997) tohoto obchodního případu předložit další důkazní prostředky, které by jeho reálnost a tedy oprávněnost zahrnutí částky do výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů prokázaly, neboť pouhým předložením faktur a pokladních dokladů není bezpochyby prokázáno, že lze vynaložené výdaje (náklady) uznat za daňově účinné ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů“*.

Uvedený postup, kdy správce daně, na němž spočívalo důkazní břemeno ohledně prokázání důvodných pochybností o faktickém uskutečnění předmětné obchodní transakce [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], svoje důkazní břemeno neunesl, nýbrž naopak po daňovém subjektu požadoval doložení dalších důkazních prostředků o tom, že se plnění (výroba a dodání 100 000 kusů reklamních katalogů) opravdu uskutečnilo, odporuje výše citované judikatuře Nejvyššího správního soudu a představuje ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. tak závažné

porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem, které mohlo mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí. Pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl Krajský soud v Plzni napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2007, č. j. 4250/07-1200/400609, zrušit.

Ostatními námitkami ve vztahu k napadenému rozhodnutí ze dne 4. 5. 2007, č. j. 4250/07-1200/400609, se Nejvyšší správní soud již nezabýval, neboť jejich řešení se stalo bezpředmětné v situaci, kdy kasační soud dospěl k závěru, že v průběhu daňového řízení došlo k vadě řízení, jež mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Kasační stížnost je tedy ve vztahu k uvedenému rozhodnutí žalovaného důvodná [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

II. Daň z přidané hodnoty

Z prvního odstavce ustanovení § 19 zákona o DPH plyne, že pokud tento zákon nestanoví jinak, má plátce 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. Druhý odstavec daného ustanovení pak stanoví, že plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu.

Z citovaného ustanovení vyplývá, že „nárok na odpočet vzniká za současného splnění několika podmínek. První z nich je skutečnost, že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, druhou podmínkou pak je fakt, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obrátu za vlastní zdanitelná plnění a že je zde zároveň věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosahováno obrátu“ (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 7. 4. 2005, č. j. 2 Afs 26/2004 - 67, dostupný na www.nssoud.cz).

Nejprve se zdejší soud zabýval námitkou nesprávného právního posouzení rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. K otázce rozložení důkazního břemene zdejší soud pro stručnost odkazuje na shora uvedená východiska, jež byla uvedena pod bodem ad I., a zdůrazňuje, že v první části daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], aby určeným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Tím by důkazní břemeno přešlo zpět na daňový subjekt, který by musel tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky.

Povinností stěžovatelky v daňovém řízení ve vztahu k dani z přidané hodnoty bylo tvrdit a prokázat skutečnosti relevantní pro její daňovou povinnost vyplývající z § 19 odst. 1 zákona o DPH, tj. konkrétně že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem daně z přidané hodnoty, přijala věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění (takovými nepochybně mohou být i reklamní katalogy) a že tyto věci použila při podnikání. V daňovém řízení bylo sporu o tom, zda vůbec byly stěžovatelce reklamní katalogy dodány od jí označeného dodavatele

(Action Group); naopak sporným v dané věci nebylo, že označený dodavatel byl v době uskutečnění transakce plátcem daně z přidané hodnoty.

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 a evidence (viz zejm. § 11 zákona o DPH). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo jej vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu, 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 kvalifikovaným způsobem vyjádří pochyby [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu] o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví ve vztahu k těmto tvrzením. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz).

Správce daně zahájil dne 27. 11. 2000, č. j. 252470/00/138934/2476, u stěžovatelky kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 1997 - prosinec 1997. Na základě uvedené výzvy byla stěžovatelka vyzvána, aby předložila úplnou účetní evidenci společnosti, prvotní doklady k účetní evidenci včetně výpisů z bankovních účtů, evidenci daně z přidané hodnoty vedenou v souladu s uloženou záznamní povinností a všechny uzavřené smlouvy mimo smluv pracovních. Ve zprávě o výsledku provedené kontroly ze dne 23. 3. 2001, č. j. 76496/01/138934/1683, se správce daně vyjádřil k nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u předmětných faktur č. 00035 a č. 00038, jejichž předmětem mělo být dodání 100 000 kusů reklamních katalogů od společnosti Action Group. Dospěl k závěru, že „*daňový subjekt věrohodně neprokázal, že k poskytnutí služeb ze strany společnosti ACTION GROUP s. r. o. skutečně došlo, že dodavatel skutečně zajistil 100.000 kusů firemních katalogů v hodnotě 35,- Kč za jeden kus, a proto FÚ doměří DPH uplatněnou na vstupu u výše uvedených faktur*“. Z dosud popsaného průběhu daňového řízení je patrné, že správce daně plně nerespektoval pravidla pro rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Stěžovatelka předložila k prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty účetní doklady, jejichž věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost nebyla správcem daně v průběhu daňové kontroly dohledatelným způsobem zpochybněna. Správce daně se zaměřil na zkoumání skutečností, zda opravdu došlo k uskutečnění předmětné obchodní transakce, k čemuž využil zjištění učiněná správcem daně v průběhu daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob. Stěžovatelka unesla své důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 daňového řádu) předložením požadovaných dokladů o přijetí zdanitelného plnění (reklamních katalogů). Bylo pak na správci daně, aby v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu prokázal, že o souladu účetnictví stěžovatelky se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, jež je činí nevěrohodným ve vztahu k dodávkám reklamních katalogů, u nichž chtěla stěžovatelka uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty.

Teprve v napadených rozhodnutích o odvolání č. j. 4241/07-1300-403345 a č. j. 4243/07-1300-403345 žalovaný na stranách 5 až 6 citovaných rozhodnutí shodně uvedl, že „[v] odvolacím řízení bylo zjištěno, že faktury, na základě kterých si daňový subjekt uplatnil nárok

na odpočet daně v listopadu 1997 ve výši 440 000 Kč a v prosinci 1997 ve výši 330 000 Kč, nemají formální náležitosti. (...) V obou těchto fakturách není specifikován předmět zdanitelného plnění, jak je stanoveno § 12 odst. 2 písm. f) zákona č. 588/1992 Sb. Z výše uvedených faktur předložené daňovým subjektem jako důkaz oprávněně uplatněných odpočtů, není po formální stránce zcela zřejmé, zda dodavatel poskytl ve prospěch daňového subjektu služby, (tj. práce výrobní povahy v polygrafickém průmyslu (SKP 22.2), či reklamní služby spočívající ve výtvarném řešení a ztvárnění reklamy (SKP 744012), nebo zda dodala daňovému subjektu zboží reklamního charakteru (položka celního sazebníku 491110). Z dokladů není ani zřejmé, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 588/1992 Sb., při prodeji zboží podle kupní smlouvy v listopadu 100 000 ks katalogů a v prosinci dalších 100 000 ks katalogů, nebo podle § 9 odst. 1 písm. a) zák. č. 588/1992 Sb., šlo o poskytnutí služby dnem jejich poskytnutí nebo zaplacení nebo vystavení daňového dokladu, a to tím dnem, který nastal dříve. Na daňovém dokladu č. 00038 ze dne 8. 12. 1997 není navíc specifikován předmět zdanitelného plnění. Jako předmět zdanitelného plnění je zde uveden „doplatek“. Takový doklad nelze považovat ani za daňový vrubopis vydaný podle § 13 odst. 3 zák. č. 588/1992 Sb., neboť nemá náležitosti stanovené v § 13 odst. 4 zák. č. 588/1992 Sb. Daňovým vrubopisem se opravuje výše daně při opravě základu daně podle § 15 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb.“ Výše uvedenými tvrzeními žalovaný kvalifikovaně vyjádřil pochybnosti o věrohodnosti a správnosti daňových dokladů předložených stěžovatelkou [§31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. Mezi oprávnění odvolacího orgánu v daňovém řízení v souladu s ustanovením § 50 odst. 3 daňového řádu patří mimo jiné odstraňovat vady řízení. V této souvislosti již zdejší soud uvedl, že odvolací orgán má oprávnění odstraňovat vady řízení nebo výsledky daňového řízení doplňovat, ovšem „pouze v rozsahu skutečností významných pro správné stanovení daňové povinnosti, kterými se správce daně prvého stupně zabýval, s cílem, aby skutková zjištění, provedená v daňovém řízení byla úplná a procesně bezvadná“ (srov. rozsudek ze dne 7. 3. 2005, č. j. 5 Afs 40/2004 - 59, publikovaný pod č. 1251/2007 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz). Zahrnutím výše citovaných pochybností do odůvodnění napadených rozhodnutí tak žalovaný odstranil vadu řízení, k níž došlo v řízení před správcem daně.

Z průběhu daňové kontroly je evidentní, že určité pochybnosti o věrohodnosti či správnosti účetních dokladů správce daně měl. O tom svědčí zejména rozsáhlá aktivita správce daně v průběhu daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob (např. rozsáhlá místní šetření u daňových subjektů zabývajících se kopírováním, dožádání ze dne 17. 5. 2000 Finančnímu úřadu pro Prahu 2 s cílem zjištění, zda faktury byly zahrnuty do účetnictví společnosti Action Group a zda byla odvedena DPH, další dožádání ze dne 18. 7. 2000 témuž finančnímu úřadu za účelem zjištění, kdo tisk katalogů pro Action Group zprostředkoval atd.), na niž stěžovatelka reagovala předkládáním dalších důkazních prostředků. Proto skutečnost, že správce daně dohledatelným či ověřitelným způsobem tyto své pochybnosti v průběhu daňové kontroly formálně nevyjádřil, nemůže mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, učinil-li tak v odvolacím řízení žalovaný. V daňovém řízení se neuplatňuje zásada koncentrace řízení, naopak řízení před správcem daně tvoří společně s řízením odvolacím jeden celek. Pochybení, k nimž došlo v řízení před správcem daně, lze tudíž zpravidla napravit v řízení odvolacím (§ 50 odst. 3 daňového řádu).

Stěžovatelka v průběhu daňové kontroly předložila správci daně doklady o přijetí zdanitelného plnění (reklamních katalogů), jejichž správnost byla finančními orgány zpochybněna v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Důvodné pochybnosti o správnosti účetních dokladů jsou zřejmé z průběhu daňové kontroly a explicitně je formuloval žalovaný v napadených rozhodnutích, v nichž se podrobně zabýval tím, že předložené účetní

doklady nemají požadované formální náležitosti. Uvedené nejasnosti zapříčinily pochyby finančních orgánů o tom, zda předmětné zdanitelné plnění vůbec fyzicky existovalo a bylo uskutečněno tak, jak stěžovatelka ve svých dokladech uváděla. Bylo tedy opět na stěžovatelce, aby svá tvrzení předložením dalších důkazních prostředků prokázala.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatoval, že „[d]aň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (§ 1 zákona o DPH). (...) Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Stejně tak není dostatečným doložením existence zdanitelného plnění uzavřená smlouva, a to ani za předpokladu, že by o ní nebyla žádná pochybnost“ (srov. rozsudek ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, dostupné na www.nssoud.cz). Za popsané situace byla stěžovatelka povinna prokázat, že v předmětné době skutečně od společnosti Action Group obdržela 100 000 kusů reklamních katalogů na základě smlouvy o obstarání reklamy ze dne 27. 10. 2007.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že v průběhu daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob pan Šafařík (jednatel stěžovatelky) uvedl, že předmětné reklamní katalogy byly dopraveny společností Action Group dvěma nákladními vozidly typu Avia a přebíral je on se skladníkem. Za firmu Action Group jednala slečna Piskáčková. Na základě požadavku společnosti Action Group byla dohodnutá cena hrazena hotově. Následně provedl správce daně místní šetření u jiných daňových subjektů zabývajících se kopírovacími službami (TYPOS, a. s., Bílý slon-Kancelářská technika, s. r. o. Plzeň, Ex Produkt Plzeň a Copy General, s. r. o. - provozovna Plzeň) a zjistil, že cena reklamního katalogu stěžovatelky vyrobeného na barevném kopírovacím stroji by představovala částku ve výši cca 180 - 250 Kč za 1 kus (podle smlouvy o obstarání reklamy činila cena za reklamní katalog 35 Kč). Dožádáním od Finančního úřadu pro Prahu 2 bylo dále zjištěno, že tisk katalogů pro společnost Action Group měla zajišťovat společnost AEXO Co., s. r. o. (dále též „Aexo Co.“).

Na ústním jednání konaném dne 22. 6. 2001 pan Šafařík uvedl, že část katalogů byla uložena na Slovanské 19 a část ve skladu v Ejpovicích (druhá dodávka). Katalogy byly určeny obchodním partnerům a převážně byly rozdávány na výstavách. Nebylo provedeno časové rozlišení nákladů, katalogy byly dány do nákladů v roce 1997 při dodání.

Na základě dožádání provedl Finanční úřad v Mariánských Lázních dne 16. 7. 2001 za přítomnosti zástupce stěžovatelky svědeckou výpověď paní Piskáčkové (jednatelky Action Group v době uzavření smlouvy o obstarání reklamy). Paní Piskáčková k předmětné smlouvě uvedla, že smlouvu podepisoval pan Jansa, který byl pověřen veškerými aktivitami týkajícími se uvedené zakázky. Potvrdila, že předmětné faktury č. 00035 a č. 00038 jsou podepsány panem Jansou., a dále podotkla, že jejich společnost měla pouze základní tiskařské stroje, ovšem ty nejkvalitnější ne. Název společnosti Aexo Co. svědkyni nic neříkal. Uvedla, že má povědomost o zakázce pro společnost ŘEZPOF, spol. s r. o. na zhotovení 100 000 kusů reklamních katalogů, a že vše vyřizoval pan Jansa.

Následně provedl Finanční úřad v Karlových Varech dne 12. 9. 2001 za přítomnosti zástupce stěžovatelky svědeckou výpověď pana Jansy (stávajícího jednatele společnosti Action Group). Ten potvrdil, že uzavřel smlouvu o obstarání reklamy s panem Šafaříkem. Jeho společnost v roce 1997 nevlastnila žádné tiskařské stroje, proto vyhotovili grafické zpracování katalogů a po jeho schválení stěžovatelkou zadali vlastní tisk katalogů subdodavateli - společnosti Aexo Co. Společnost Action Group jednala s panem Šiplou. Dopravu katalogů stěžovatelce zajišťoval subdodavatel.

Dne 9. 11. 2001 byla správcem daně za přítomnosti zástupce stěžovatelky provedena svědecká výpověď pana Šiply (jednatele společnosti Aexo Co.). Ten uvedl, že o společnosti Action Group v životě neslyšel a že pana Jansu nezná. Popřel, že by jeho společnost uzavřela smlouvu se společností Action Group, a dále poznamenal, že je to již třetí případ, kdy jeden jejich zaměstnanec používal razítka společnosti a vystavoval falešné doklady. K faktuře vystavené společností Action Group na jejich společnost konstatoval, že to není styl jejich faktur, že v uvedené době byla adresa společnosti odlišná. Nadto jeho společnost v uvedené době žádné faktury nevystavovala, neboť jí byla pozastavena činnost. Předmětné razítko společnosti v uvedené době neexistovalo, bylo vyhotoveno až v roce 1998. Obchodní aktivity byly zaměřeny pouze na prádelnictví.

Správce daně provedl také místní šetření u obchodních partnerů stěžovatelky za účelem zjištění, zda jim byly v roce 1997 předmětné katalogy distribuovány. Z odpovědí daňových subjektů převážně vyplynulo, že reklamní katalog možná obdrželi, nevzpomínají si přesně nebo si již nepamatují. Pouze zástupce společnosti Chebský masokombinát a. s. reklamní katalog předložil. Správce daně ovšem následně zjistil, že uvedená společnost je personálně propojená se stěžovatelkou, neboť pan Hájek (jeden z jednatelů stěžovatelky) byl v roce 2001 rovněž členem dozorčí rady Chebského masokombinátu a. s.

Dne 30. 11. 2006 provedl správce daně výslech pana Š., jenž působil jako skladník stěžovatelky. Jednání byl osobně přítomen zástupce stěžovatelky. Na dotaz správce daně, zda byly k předmětům uloženým ve skladu vystavovány výdejky a příjemky, svědek uvedl, že to přesně neví, ale příjemky asi byly vystavovány panem Šafaříkem, výdejky vystavovala kancelář nebo účetní. Potvrdil, že v roce 1997 přebíral firemní katalogy společně s panem Šafaříkem. Katalogy byly dodány nadvakrát v nákladních autech na paletách. Pan Šafařík si je pak podle potřeby bral na výstavy a rozdával zákazníkům. Svědek nevěděl, zda byly o katalogích vydaných ze skladu vystavovány výdejky. Katalogy byly dodány do skladu v Ejpovicích a ležely tam asi dva až tři roky.

Na žádost stěžovatelky byly dne 11. 4. 2007 opakovaně provedeny svědecké výpovědi pana P., K. a paní Š. Pan P. a pan K. jako obchodní partneři potvrdili, že v letech 1997 - 1999 obdrželi reklamní katalog společnosti ŘEZPOF spol. s r. o., a uvedli, že měl vliv na jejich obchodní vztahy. Po předložení katalogu zástupcem stěžovatelky jej oba poznali. Paní Š. uvedla, že pro stěžovatelku připravovala několik expozic ve spolupráci se společností EXPO PARTNERS spol. s r. o. Na reklamních akcích byly předmětné katalogy rozdávány. Svědkyně upozornila pana Šafaříka, že jsou k dispozici držáky, do kterých je možno reklamní katalogy uložit. Jak katalogy přesně vypadaly si svědkyně nevybavila, pouze uvedla, že tam byly barevné fotografie výrobků.

K otázce hodnocení důkazů, potažmo i k otázce rozložení důkazního břemene je předně třeba uvést, že „soud není oprávněn přezkoumávat postup správního orgánu při hodnocení důkazů

podle ust. § 2 odst. 3 daňového řádu, neboť soud svou úvahou nemůže nahrazovat úvahu správního orgánu a z provedených důkazů vyvodit jiné závěry a jiná právní zjištění. Soud může pouze posoudit, zda při hodnocení důkazů správní orgán dostatečným a zákonným způsobem zjistil skutkový stav věci, zda právní zjištění, které z takto zjištěného skutkového stavu dovodil, není s tímto skutkovým stavem v rozporu. Hodnocení důkazů je ve výlučné pravomoci správního orgánu, přičemž správní orgán hodnotí důkazy podle své úvahy, když meze uvážení jsou dány ust. § 2 odst. 3 daňového řádu“ (srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publikovaný pod č. 666/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud se tedy omezil na hodnocení, zda krajský soud v souladu se zákonem zhodnotil, že skutkový stav byl v daňovém řízení zjištěn dostatečně a že úvahy žalovaného ohledně skutkových zjištění a závěr o tom, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, byly v souladu se zjištěným skutkovým stavem.

Důkazní břemeno stíhá daňový subjekt v případě, že „správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, jež daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz).

Jak již bylo shora uvedeno, vyjádřením důvodných pochybností o předložených daňových dokladech [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu] přešlo důkazní břemeno zpět na stěžovatelku a bylo na ní, aby prokázala faktické uskutečnění plnění na základě smlouvy o obstarání reklamy. Stěžovatelka v průběhu daňového řízení správci daně popsala, jak se předmětná obchodní transakce uskutečnila, k čemuž se vyjádřil pan Šafařík, pan Jansa a paní Piskáčková. V jejich tvrzeních se vyskytly drobné rozpory jednak v tom, že pan Šafařík tvrdil, že jeho společnost jednala s paní Piskáčkovou z Action Group, která uvedené tvrzení nepotvrdila, nýbrž uvedla, že předmětnou zakázku vyřizoval pan Jansa. Další pochybnosti pojal správce daně o ceně reklamního katalogu, neboť z místních šetření u různých daňových subjektů zabývajících se kopírováním vyplynulo, že by se cena jednoho katalogu pohybovala okolo 180 až 250 Kč. Následně byl vyslechnut pan Šipla, jednatel společnosti Aexo Co., která měla jako subdodavatel obstarat tisk reklamních katalogů na základě smlouvy s Action Group. Ten důsledně popřel, že by se společností Action Group někdy spolupracoval, a uvedl, že v předmětné době měla jeho společnost pozastavenou činnost.

Výpovědi pana Šiply správce daně zpochybnil věrohodnost důkazních prostředků předložených stěžovatelkou o tom, že se obchodní transakce udála tak, jak stěžovatelka zpočátku tvrdila. Správce daně proto vyzval stěžovatelku k doložení dalších důkazních prostředků, které by prokázaly faktické uskutečnění plnění na základě smlouvy o obstarání reklamy. Stěžovatelka navrhla provedení výslechu pana Š., paní Š. a svých obchodních partnerů - pana P. a K. Pan Š. potvrdil, že zboží přebíral s panem Šafaříkem ve skladě v Ejpovicích, nicméně pan Šafařík na ústním jednání dne 22. 6. 2001 tvrdil, že katalogy byly dodány jednak do skladu na Slovanské a jednak do skladu v Ejpovicích. Rozpory shledal žalovaný rovněž v termínu dodání, kdy pan Š. uváděl, že katalogy byly dodány v listopadu 1997, a pan Šafařík uváděl, že v prosinci.

Nejvyšší správní soud nepřisuzuje velkou váhu drobným rozporům ve výpovědi pana Šafaříka a pana Š. v termínu dodání reklamních katalogů, neboť s ohledem na velký časový odstup provedených výpovědí od uskutečnění obchodní transakce nelze po účastnících

spravedlivě požadovat, aby si přesně pamatovali, ve kterém měsíci byly katalogy dodány. Nelze však přehlédnout odlišnosti v jejich výpovědích ohledně místa, kam měly být katalogy dodány. Tuto skutečnost by si podle názoru zdejšího soudu měli pan Šafařík i pan Š. nepochybně pamatovat i přes delší časový odstup mezi dodáním katalogů a prováděnými výslechy. Žalovaný rovněž správně poukázal na to, že stěžovatelka nepředložila žádný doklad o tom, od jaké osoby byly katalogy převzaty (pan Jansa tvrdil, že zboží stěžovatelce dopravil její subdodavatel, ovšem současně pan Šafařík uváděl, že zboží bylo placeno v hotovosti při dodání katalogů a na příjmových pokladních dokladech byl podpis pana Jansy) a v jakém množství. Neměla k dispozici ani údaje o tom, kdy, komu a v jakém množství byly reklamní katalogy ze skladu vydávány.

Tvrzení obchodních partnerů a paní Š., že měli k dispozici reklamní katalogy, resp. že předmětné katalogy byly rozdávány na výstavách, svědčí toliko o existenci reklamních katalogů a o tom, že stěžovatelka takové katalogy rozdala obchodním partnerům, případně je umístila na výstavních akcích. Z těchto tvrzení však nelze usuzovat, že uvedené reklamní katalogy byly zhotoveny právě společností Action Group na základě smlouvy o obstarání reklamy, že byly dodány v prosinci 1997 stěžovatelce a následně uloženy ve skladu. Faktické uskutečnění plnění na základě předmětné smlouvy tak těmito důkazními prostředky nemohlo být prokázáno.

Na základě popsaných skutečností žalovaný uzavřel, že daňový subjekt dostatečně neprokázal, že by společnost Action Group zhotovila a dodala stěžovatelce 100 000 kusů reklamních katalogů podle předložené smlouvy o obstarání reklamy ze dne 27. 10. 1997. Nárok na daňový odpočet byl tedy uplatněn neoprávněně.

Z rozhodnutí správních orgánů založených v soudním spisu, jakož i ze žaloby, je zřejmé, že stěžovatelce bylo v rámci daňového řízení umožněno bránit svá práva a předkládat důkazy k prokázání svých tvrzení. Stejně tak jsou zřejmé důkazy, které byly provedeny za účelem prokázání skutkového stavu, jejich hodnocení a právní závěry na jejich základě přijaté. Ve věci bylo provedeno rozsáhlé dokazování; způsob, jakým žalovaný a posléze krajský soud zhodnotily výsledky provedení dokazování a jeho zákonnost, má oporu ve spisu a je výsledkem logického uvažování opřeného o řádně získané důkazy, jež byly hodnoceny jak jednotlivě, tak ve svém celku, a tvoří dostatečnou oporu skutkovému stavu, tak jak byl žalovaným a posléze krajským soudem zjištěn. Zdejší soud se proto ztotožnil se závěrem žalovaného i krajského soudu, že stěžovatelka v posuzovaném případě neunesla důkazní břemeno a neprokázala tak existenci zdanitelného plnění.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval stížní námitkou, že po doplnění dokazování žalovaným nedošlo ke komplexnímu zhodnocení nastalé důkazní situace.

V důsledku zrušujícího rozsudku krajského soudu ze dne 11. 4. 2006 doplnil žalovaný dokazování a dne 30. 11. 2006 provedl svědeckou výpověď pana Š. Žalovaný rovněž vyvinul značné úsilí, aby zajistil konfrontaci pana Jansy s tvrzeními pana Šiply. Několikrát předvolal pana Jansu ke svědecké výpovědi, ten si ovšem zasílanou korespondenci na různých adresách nepřebíral, ani se jej nepodařilo předvést ke svědecké výpovědi Policií ČR. Na ústním jednání konaném dne 31. 1. 2007 seznámil správce daně zástupce stěžovatelky s výsledky místních šetření u obchodních partnerů uskutečněných v roce 2001, k čemuž uzavřel, že podle názoru správce daně nebylo jednoznačně a nevyvratitelně prokázáno, že obchodní partneři stěžovatelky

měli k dispozici právě katalogy dodané od společnosti Action Group. Poté zástupce stěžovatelky přípisem ze dne 2. 2. 2007 upozornil správce daně na to, že krajský soud v předchozím zrušujícím rozsudku finančním orgánům uložil, aby nezákonně opatřené důkazní prostředky byly znovu provedeny za přítomnosti daňového subjektu. Proto stěžovatelka navrhla opětovné provedení svědeckých výpovědí paní Š., pana P. a pana K. Dne 11. 4. 2007 provedl správce daně navržené svědecké výpovědi za účasti zástupce stěžovatelky. Paní Š., pan P. i pan K. v podstatě setrvali na svých tvrzeních uvedených ve výpovědích z roku 2001.

K právu daňového subjektu seznámit se s podklady shromážděnými finančním ředitelstvím v odvolacím řízení Nejvyšší správní soud odkazuje na právní názor vyjádřený v rozsudku ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, publikovaného pod č. 1440/2008 Sb. NSS, dostupného na www.nssoud.cz, v němž uvedl, že „nelze ani ve správním řízení vedeném v procesním režimu daňového řádu rezignovat na základní procesní práva jeho účastníků, včetně práva na seznámení se se skutečnostmi, které mohou být vzaty za základ rozhodnutí. (...) Pokud je daňovému subjektu umožněno seznámit se s obsahem správního spisu a rozhoduje-li správce daně pouze na základě listin v něm zařazených, lze takový postup považovat za naplnění předmětného atributu práva na spravedlivý proces“. Citovaný rozsudek je plně aplikovatelný i na posuzovaný případ. Stěžovatelka byla seznámena s obsahem spisového materiálu týkajícího se doplnění dokazování po zrušení původních rozhodnutí žalovaného krajským soudem. Skutečnost, že se teprve v odůvodnění napadených rozhodnutí dozvěděla o výsledném hodnocení důkazů žalovaným a jeho závěru o neunesení důkazního břemene, proto nepředstavuje porušení práva na spravedlivý proces. Nebylo povinností žalovaného stěžovatelku s hodnocením důkazních prostředků provedených po zrušujícím rozsudku krajského soudu seznamovat a umožnit jí tak případně předložit další důkazní prostředky k prokázání faktického uskutečnění plnění podle smlouvy o obstarání reklamy. Stěžovatelka byla dne 31. 1. 2007 na ústním jednání seznámena s výsledky místních šetření provedených v roce 2001 u jejích obchodních partnerů, z nichž správce daně dovozoval, že jednoznačně neprokazují zhotovení reklamních katalogů společností Action Group. Stěžovatelka nicméně znovu navrhla výslech pana P., K. a paní Š., kteří za přítomnosti zástupce stěžovatelky potvrdili tatáž tvrzení, jako uváděli v roce 2001. Stěžovatelka tak mohla očekávat, že nově provedené svědecké výpovědi vyhodnotí žalovaný obdobně, tj. že jednoznačně nepotvrzují zhotovení reklamních katalogů právě společností Action Group. Lze tak souhlasit se závěrem krajského soudu, že seznámení daňového subjektu s hodnocením jednotlivých důkazů až v odůvodnění rozhodnutí o odvolání nepředstavovalo porušení práva stěžovatelky na spravedlivý proces.

Nebylo ani v rozporu se zásadou součinnosti (§ 2 odst. 2 daňového řádu), že žalovaný před vydáním napadených rozhodnutí neseznámil daňový subjekt se svými vývody a závěry týkajícími se hodnocení důkazů, neboť to bylo obsahem vydaných rozhodnutí. V posuzovaném případě byla stěžovatelka seznámena s veškerým spisovým materiálem, který měl žalovaný k dispozici před vydáním napadených rozhodnutí, proto napadená rozhodnutí nemohla být v souladu s výše citovaným rozhodnutím č. j. 8 Afs 59/2005 - 83 pro stěžovatelku překvapivá. Na okraj lze podotknout, že pokud byla stěžovatelka nespokojena se závěry žalovaného, mohla v řízení o žalobě navrhnout další důkazy k prokázání svých tvrzení, což však neučinila. Tato námitka je proto nedůvodná.

Stěžovatelka v kasační stížnosti dále namítala, že po ní finanční orgány neoprávněně požadovaly, aby vyvrátila pochybnosti o uskutečnění předmětné obchodní transakce, jež správci daně vznikly na základě svědecké výpovědi pana Šiply. Takový postup byl podle stěžovatelky

v rozporu s judikaturou Ústavního soudu, podle níž správce daně nemůže po daňovém subjektu požadovat důkazy ohledně skutečností, na nichž se nepodílel. Uvedenou námitku neshledal Nejvyšší správní soud případnou z níže uvedených důvodů. V nálezu sp. zn. IV. ÚS 402/99 ze dne 15. 5. 2001 (N 73/22 SbNU 131), dostupném na <http://nalus.usoud.cz/>, Ústavní soud potvrdil, že „[n]ení však přípustné, aby po daňovém poplatníkovi bylo požadováno provedení důkazu o skutečnosti, na které se nepodílel“. Současně však Ústavní soud upozornil, že „[j]estliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“. V posuzovaném případě stěžovatelka prokazovala uskutečnění zdanitelného plnění nejprve účetními doklady a následně svědeckou výpovědí pana Šafaříka, jednatele stěžovatelky, pana Š., který jako skladník měl s panem Šafaříkem katalogy přebírat, a svědeckou výpovědí pana Jansy, jednatele společnosti Action Group, jenž potvrdil uskutečnění předmětné obchodní transakce. Současně však pan Jansa konstatoval, že reklamní katalogy pro ně vytiskla společnost Aexo Co., která rovněž zajistila dodání reklamních katalogů stěžovatelce. Věrohodnost výše popsaných tvrzení zpochybnil správce daně zjištěním, že společnost Aexo Co. v roce 1997 žádnou činnost nevykonávala, neměla zaměstnance a ke dni 31. 3. 1997 jí byla zrušena registrace k dani z přidané hodnoty. Ze svědecké výpovědi jednatele společnosti Aexo Co. dále vyplynulo, že jeho společnost žádnou smlouvu se společností Action Group neuzavřela, že tuto společnost nezná, nikdy s žádným jejím zástupcem nejednal. Reklamní katalogy jeho společnost vyrábět nemohla, neboť se zabývá pouze prádelenskou a čistírenskou činností. Správce daně se několikrát pokusil konfrontovat pana Jansu s uvedenými tvrzeními, nicméně ten byl nekontaktní a na výzvy správce daně nereagoval.

Správci daně se tak podařilo zpochybnit důkazní prostředky předložené stěžovatelkou, proto bylo na ní, aby svoji původní verzi událostí (či verzi odlišnou) prokázala dalšími důkazními prostředky, z nichž by bylo především patrné, že reklamní katalogy jí byly v prosinci 1997 opravdu dodány na základě smlouvy se společností Action Group, že tyto katalogy byly uskladněny a následně použity k propagaci společnosti. Finanční orgány po stěžovatelce nikdy nepožadovaly důkazy ohledně jiných daňových subjektů, nýbrž toliko ohledně skutečností, jež sama tvrdí. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že správce daně v daňovém řízení nepřekročil hranice vymezené ve shora citovaném nálezu Ústavního soudu. Požadoval po stěžovatelce pouze prokázání existence zdanitelného plnění, o němž ona sama tvrdila, že se uskutečnilo, na němž se podílela a jehož byla příjemkyní.

III. Závěr

Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2007, č. j. 4250/07-1200/400609, týkajícího se daně z příjmů právnických osob. Už jen z tohoto důvodu nemůže napadený rozsudek krajského soudu obstát jako celek, neboť stěžovatelkou podané žaloby byly krajským soudem spojeny ke společnému projednání, přičemž krajský soud v odůvodnění rozsudku společně přezkoumával zákonnost napadených rozhodnutí, společně hodnotil žalobní námitky k různým daním a obě žaloby zamítl jedním výrokem.

Žalobu proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 5. 2007, č. j. 4241/07-1300-403345, a č. j. 4243/07-1300-403345, týkajícím se daně z přidané hodnoty, sice krajský soud v souladu s výše uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu zamítl oprávněně, ovšem ze shora popsanych důvodů nebylo možné rozsudek krajského soudu v této části potvrdit. Nadto se kasační soud v tomto rozsudku podrobně vyjádřil k otázce rozložení a přechodu důkazního břemene v daňovém řízení, čímž do značné míry doplnil argumentaci krajského soudu v předcházejícím řízení.

S ohledem na výše uvedené závěry Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni, a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne krajský soud 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 8. července 2010

JUDr. Marie
Žiškova
předsedkyně
senátu