



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: **INTERSTORE s. r. o.**, se sídlem Lesní 656/31, 373 71 Rudolfovo, zastoupená JUDr. Ing. Danielem Prouzou, Ph.D., advokátem se sídlem Krajinská 224/37, 370 01 České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 5. 1. 2012, č. j. 107/12-1300, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 1. 2013, č. j. 10 Af 186/2012 - 76,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Českých Budějovicích provedl u žalobkyně v období od 13. 1. 2009 do 4. 1. 2011 kontrolu daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období leden 2006 až září 2008.

[2] Následně Finanční úřad v Českých Budějovicích dodatečnými platebními výměry ze dne 1. 2. 2011 doměřil žalobkyni na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září až

listopad 2007 a leden až duben 2008 celkem 840.923 Kč, a stanovil jí povinnost uhradit penále v celkové výši 168.180 Kč. Konkrétně se jednalo o následující dodatečné platební výměry:

- č. j. 28255/11/077910301267 (září 2007), jímž byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 87.181 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 17.436 Kč;
- č. j. 29645/11/077910301267 (říjen 2007), jímž byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 78.003 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 15.600 Kč;
- č. j. 29658/11/077910301267 (listopad 2007), jímž byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 100.209 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20.041 Kč;
- č. j. 29682/11/077910301267 (leden 2008), jímž byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 107.214 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 21.442 Kč;
- č. j. 29694/11/077910301267 (únor 2008), jímž byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 74.294 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 14.858 Kč;
- č. j. 29701/11/077910301267 (březen 2008), jímž byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 129.198 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 25.839 Kč;
- č. j. 29705/11/077910301267 (duben 2008), jímž byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 264.824 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 52.964 Kč.

[3] Odvolání žalobkyně ze dne 28. 2. 2011 proti citovaným dodatečným platebním výměrům Finančního ředitelství v Českých Budějovicích rozhodnutím ze dne 5. 1. 2012, č. j. 107/12-1300, zamítlo. Po doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení se ztotožnilo se závěry Finančního úřadu v Českých Budějovicích uvedenými ve zprávě o daňové kontrole, že daňový subjekt (žalobkyně) neprokázal přijetí služeb (montážních a stavebních prací) od společnosti IMILA s. r. o. v předmětných zdaňovacích obdobích.

[4] Proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích brojila žalobkyně žalobou podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích; ten rozsudkem ze dne 30. 1. 2013, č. j. 10 Af 186/2012 - 76, žalobu zamítl. Nepřisvědčil námitkám žalobkyně, že finanční orgány chybně vyhodnotily důkazy provedené v daňovém řízení, nesprávně aplikovaly zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, resp. zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“), a dopustily se procesních pochybení spočívající v absenci poučení žalobkyně o možnosti podání správní žaloby.

II. Kasační stížnost

[5] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností namítajíc, že jsou dány důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, 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 a nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost.

[6] Nesprávné posouzení právní otázky spočívá podle stěžovatelky v závěru krajského soudu, že v řešeném případě nebyly naplněny podmínky stanovené v § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH. Z vystavených faktur, z vyjádření Petra Uríka, jednatele stěžovatelky, jakož i z dalších listinných důkazů (zejm. z předávacích protokolů a smlouvy o dílo) vyplynulo, že stěžovatelka pro uskutečnění své ekonomické činnosti využila subdodavatelských služeb společnosti IMILA s. r. o. Pokud správce daně požadoval další důkazy o realizaci subdodávek, mohl oslovit zaměstnance velkých nákupních center, v nichž byly práce realizovány. Činnost, kterou společnost IMILA s. r. o. pro stěžovatelku vykonávala, byla předmětem podnikatelské činnosti jak stěžovatelky, tak společnosti IMILA s. r. o. Ani pozdní vystavení předávacích protokolů na plnění realizovaná jmenovanou společností nemohlo vést k pochybnostem správce daně o vlastním zdanitelném plnění; žádná právní norma totiž neupravuje způsob předání a převzetí služeb.

[7] Stěžovatelka se domnívá, že jednoznačně prokázala, že svým klientům (Kaufland ČR v. o. s., Lidl ČR v. o. s., Montela MH s. r. o., Plus-Discount s. r. o. atd.) fakturovala činnost, kterou pro ni realizovala subdodavatelsky společnost IMILA s. r. o. Stěžovatelka sama vlastními silami předmětné zakázky nerealizovala a s ohledem na svoji kapacitu ani realizovat nemohla. V průběhu daňové kontroly poskytovala správci daně potřebnou součinnost, vyjadřovala se na výzvy správce daně a prokazovala opodstatněnost nákladů na subdodavatelské práce od společnosti IMILA s. r. o. vynaložených v souvislosti s její podnikatelskou činností. Nelze proto přistoupit na závěr krajského soudu, že obchodně závazkové vztahy mezi stěžovatelkou a společností IMILA s. r. o. nebyly v rozhodném období realizovány.

[8] Dále stěžovatelka zdůraznila, že ona sama nemůže být odpovědná za obchodní, ekonomickou a právní činnost jiných subjektů. K tomu odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 131/2004 nebo sp. zn. 8 Afs 14/2010. Se všemi svými subdodavateli jedná stěžovatelka stejně: předtím, než vstoupí do obchodních vztahů, se přesvědčí o důvěryhodnosti nového obchodního partnera, např. prověřením daňového identifikačního čísla, solventnosti nebo zápisu do obchodního rejstříku. To učinila i v projednávaném případě. Teprve osmnáct měsíců po ukončení spolupráce se společností IMILA s. r. o. byla předmětná společnost usnesením Městského soudu v Praze ze dne 18. 9. 2009, č. j. 74 Cm 337/2009 - 7, zrušena s likvidací. Následně byl dne 12. 4. 2011 usnesením městského soudu, č. j. MSPH 98 INS 3602/2011-A-6, zamítnut insolvenční návrh dlužníka pro nedostatek majetku; v současné době je společnost v likvidaci. Uvedené informace stěžovatelka objektivně nemohla zjistit ani před započítím spolupráce se jmenovanou společností, ani v jejím průběhu. Pokud správce daně na základě provedené daňové

kontroly zjistil, že společnost IMILA s. r. o. nesídlí na adrese uváděné v obchodním rejstříku a že je její jednatel nekontaktní, nemohl z těchto skutečností bez dalšího učinit závěr o tom, že IMILA s. r. o. předmětné práce neprovedla (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 74/2009).

[9] Platby za práce prováděné společností IMILA s. r. o. činila stěžovatelka v hotovosti. Využila možnosti zaúčtování poskytnutých služeb prostřednictvím tzv. souhrnných dokladů. V případě potřeby byla pokladna stěžovatelky v průběhu kalendářního roku doplněna o hotovost, přičemž zdrojem vložených peněžních prostředků byly bezúročné půjčky společníků nebo prodej přebytků měny EUR na eurové podkladně. To doložila stěžovatelka příjmovými podkladními doklady č. 518 a 519 zaúčtovanými k 31. 12. 2008. Nebylo pochyb o tom, že zmíněné doklady obsahovaly všechny náležitosti účetního dokladu podle § 11 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Krajský soud ve svém rozsudku s odkazem na § 12 odst. 2 zákona o účetnictví nejprve konstatoval, že účtováním na základě souhrnných účetních dokladů docházelo ke zkreslování účetnictví, nicméně poté uvedl, že účtování stěžovatelky o vkladech do podnikání nebylo nestandardní a nelogické. Závěr krajského soudu je v tomto ohledu vnitřně rozporný, a tudíž nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Nadto podle stěžovatelky byl závěr krajského soudu o porušení § 12 odst. 2 zákona o účetnictví mylný, neboť účetní jednotky jsou povinny provádět účetní zápisy průběžně po vyhotovení účetního dokladu způsobem, který neohrozí splnění požadavků jiných právních předpisů; tyto požadavky byly v projednávaném případě splněny.

[10] V další kasační námitce stěžovatelka upozornila na vady řízení, jichž se správní orgány dopustily v průběhu zjišťování skutkového stavu věci. Finanční ředitelství v průběhu odvolacího řízení získalo na základě součinnosti s orgány Policie ČR informace o obsahu počítače daňového subjektu, který policie zajistila v rámci domovní prohlídky dne 7. 10. 2009. Předmětný důkaz byl podle stěžovatelky proveden neprocesním způsobem: nebylo uvedeno, o jakou formu součinnosti se jednalo, což je zásadní pro posouzení zákonnosti důkazního řízení. Daňové řízení trvalo více než tři roky a proti stěžovateli se žádné trestní řízení podle zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob, nevedlo. Informace z trestního řízení vedeného proti fyzickým osobám (Petru Uríkovi a M. R.) tak byly v předmětném daňovém řízení provedeny nezákonným způsobem. Bez součinnosti stěžovatelky by správní orgány neměly přístup k výpočetní technice užívané stěžovatelkou nebýt trestního řízení vedeného proti subjektům odlišným od stěžovatelky. Stěžovatelka se tak neztotožňuje se závěrem krajského soudu, že nebylo rozhodné, o jakou formu součinnosti se jednalo, ale že zásadní bylo seznámení stěžovatelky s novým důkazem.

[11] Stěžovatelka odkázala na § 83 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu, a popsala, že v projednávaném případě byla příkazem soudce Okresního soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 10. 2009, č. j. 6 Nt 746/2009 - 2, nařízena domovní prohlídka nemovitosti na adrese Hlubocká 11, Hrdějovice. Dne 7. 10. 2009 byla od 12:15 do 23:30 hodin domovní prohlídka provedena. Kromě účetnictví stěžovatelky bylo zajištěno účetnictví řady dalších subjektů a celkem jedenáct počítačů včetně serveru. Z rozhodnutí o odvolání nicméně nelze zjistit, z jakého počítače a v jakém rozsahu byly údaje poskytnuty; argumentace finančního ředitelství a rovněž krajského soudu je proto v tomto ohledu

pokračování

nepřezkoumatelná. Co se týče dat získaných v rámci této součinnosti, stěžovatelka zdůraznila, že data neobsahovala jediný, výhradní a výlučný seznam jejích dodavatelů, ale pouhou pomocnou tabulku určenou pro koordinátory při plánování zakázek. Subjekty obsažené v daném souboru patří do kmenového souboru dodavatelů stěžovatelky. Společnost IMILA s. r. o. mezi nimi nevystupuje, neboť do kmenového souboru nepatřila; byla vedena pouze jako subdodavatel na výpomoc. Využití konkrétních subdodavatelů záleželo na řadě faktorů. Subdodavatelé se zpravidla neobjevovali na montážních protokolech z důvodu obchodní taktiky, aby konečný zákazník netušil, jakým způsobem bylo dílo splněno. Příkladem stěžovatelka dodala, že např. u společnosti MONTELA MH, s. r. o. bylo v daném souboru zaznamenáno pouze deset subdodávek z celkového počtu 88 vyfakturovaných dodávek, obdobně společnost aBM s. r. o. se v daném souboru vůbec neobjevila, přestože jí byly vyfakturovány celkem čtyři subdodávky.

[12] Stejný závěr o procesní nepoužitelnosti je podle stěžovatelky nutné učinit i u dalšího důkazu získaného na základě součinnosti Policie ČR, jímž je smlouva o dílo ze dne 5. 9. 2007 uzavřená mezi stěžovatelkou a společností IMILA s. r. o. Předmětnou smlouvu získala stěžovatelka v elektronické podobě na základě vlastní žádosti od Vladimíra Příbyla, jednatele společnosti IMILA s. r. o., za účelem jejího využití jako vzoru smluvní dokumentace pro budoucí případy. Vzor této smlouvy stěžovatelka použila dne 2. 6. 2008 při uzavření obchodního závazkového vztahu se společností MACIBO s. r. o. Stěžovatelka rovněž poznamenává, že okamžik vytvoření dokumentu nelze dovozovat výlučně z vlastností souboru. Tyto údaje lze totiž poměrně snadno upravit, což se patrně v předmětné věci i stalo, protože datum bylo nastaveno na 1. 1. 1601, což degraduje veškeré další údaje obsažené ve vlastnostech předmětného souboru. Verifikace skutečného okamžiku vytvoření souboru by byla zjistitelná až po znaleckém zkoumání, k čemuž nedošlo. Závěry finančního ředitelství o okamžiku vytvoření souboru tak nelze akceptovat.

[13] Stěžovatelka dále zmínila, že krajský soud se ve svém rozsahu nijak nevyjádřil ke stěžejní argumentaci obsažené v žalobě, že žalovaný ve svém rozhodnutí (i správce daně ve zprávě o daňové kontrole) aplikoval v rámci hodnocení důkazů zákon o správě daní a poplatků namísto daňového řádu. Podle stěžovatelky však po 1. 1. 2011 měly finanční orgány s odkazem na § 264 odst. 1 daňového řádu postupovat podle daňového řádu. Daňové řízení bylo v projednávané věci zahájeno 13. 1. 2009, nicméně skončeno bylo až po 1. 1. 2011, proto byl správce daně povinen dokončit daňovou kontrolu podle pravidel stanovených v daňovém řádu. Porušení těchto pravidel vedlo k nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí.

[14] Podle stěžovatelky nelze souhlasit ani s názorem krajského soudu, že nepřesnosti týkající se označení znění zákona o DPH, který byl v daných případech aplikován, představují formální nedostatky, které nemají vliv na zákonnost rozhodnutí finančního ředitelství. Uvedený přístup soudu nemůže garantovat zákonnost daňového řízení a vede k nepřezkoumatelnosti konečného správního rozhodnutí. Stěžovatelka se v projednávané věci vůbec nedozvěděla, na základě jaké právní normy (z hlediska účinnosti) jí byla povinnost uložena; takový přístup není stavem právním a ukládá daňovému subjektu povinnosti, které nelze vymáhat.

[15] Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[16] Odvolací finanční ředitelství (žalovaný) ve svém vyjádření ze dne 3. 5. 2013 předeslalo, že důvody obsažené v kasační stížnosti fakticky kopírují žalobní námitky, proto odkázalo na vyjádření k žalobě a na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

[17] Žalovaný popsal dosavadní průběh řízení a uvedl, že stěžovatelka v řízení neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání, že v předmětných zdaňovacích obdobích skutečně přijala od společnosti IMILA s. r. o. plnění, na základě nichž si uplatnila odpočet daně z přidané hodnoty. Poukázal na téměř shodné znění § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. Daňové doklady předložené stěžovatelkou v daňovém řízení správce daně zpochybnil, v důsledku čehož přešlo důkazní břemeno zpět na stěžovatelku. Své pochybnosti vyjádřil správce daně ve výzvách vydaných dle § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelka na výzvy správce daně reagovala, nicméně ani dalšími navrhovanými důkazy neprokázala svá tvrzení, že skutečně přijala zdanitelné plnění od společnosti IMILA s. r. o. Proto správce daně stěžovatelce doměřil daň z přidané hodnoty za zmíněná zdaňovací období. V podrobnostech žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích.

[18] Podle žalovaného je nedůvodná také námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Napadený rozsudek je podrobně odůvodněn, je jednoznačný, jasný a srozumitelný. Závěry vyslovené v odůvodnění jsou obsahově zcela v souladu s výrokem napadeného rozsudku.

[19] Žalovaný je současně přesvědčen, že skutkový stav věci byl zjištěn dostatečně. Neztotožňuje se rovněž s námitkami stěžovatelky o procesní nepoužitelnosti důkazů získaných na základě součinnosti od Policie ČR. Stěžovatelka byla s důkazními prostředky zajištěnými policií při domovní prohlídce dne 7. 10. 2009 řádně seznámena a mohla se k nim ve lhůtě 8 dnů vyjádřit; svého práva ovšem nevyužila. Krajský soud tak správně poznamenal, že v předmětné věci nebyl podstatný způsob součinnosti daňové správy s Policií ČR, ale skutečnost, zda stěžovatelka byla s předmětným důkazem seznámena a mohla se k němu vyjádřit.

[20] K údajné nesprávné aplikaci procesního předpisu v daňovém řízení po 1. 1. 2011 žalovaný konstatoval, že daňová kontrola probíhala za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, proto jsou ve zprávě o daňové kontrole obsaženy odkazy na tento právní předpis. Dodatečné platební výměry však byly vydány po 1. 1. 2011, proto správně odkazují na § 264 odst. 1, § 143 a § 147 daňového řádu. Postup správních orgánů byl tedy v souladu se zákonem, což deklaroval i krajský soud v napadeném rozsudku. Z popsaných důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

pokračování

[21] 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 na místě kasační stížnost odmítnout pro nepřipustnost. K osobě žalovaného soud podotýká, že k 31. 12. 2012 zanikly finanční ředitelství a finanční úřady zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, a jejich působnost převzaly orgány finanční správy příslušné podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. V souladu s § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) posledně zmiňovaného zákona ve spojení s § 114 odst. 1 daňového řádu přešla působnost Finančního ředitelství v Českých Budějovicích jako orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného je proto třeba považovat v souladu s § 69 zákona s. ř. s. právě Odvolací finanční ředitelství.

[22] 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 přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Nejprve Nejvyšší správní soud hodnotil námitku nesprávné interpretace § 73 zákona o DPH [ad IV. A); důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] úzce související s námitkou nesprávného posouzení skutkového stavu v daňovém řízení [důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Poté se zabýval problematikou účtování o hotovostních platbách za plnění poskytované společností IMILA s. r. o., v rámci níž stěžovatelka upozorňovala na nesrozumitelnost závěrů krajského soudu a na nesprávný právní názor [ad IV. B); důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) a a) s. ř. s.]. Dále Nejvyšší správní soud hodnotil tvrzené vady správního řízení spočívající v nezákonně získaných důkazech z trestního řízení [ad IV. C); důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a závěrem se vyjádřil k námitce týkající se aplikace nesprávného právního předpisu v daňovém řízení [ad IV. D); důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

I. VA) Prokázání podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH

[25] Stěžovatelka v kasační stížnosti uváděla, že krajský soud nesprávně posoudil naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 73 zákona o DPH. Podle ní bylo ve správním řízení jasně prokázáno, že přijala plnění uskutečněná společností IMILA s. r. o. Krajský soud v napadeném rozsudku nepřisvědčil názoru stěžovatelky o nesprávném hodnocení důkazů správními orgány v daňovém řízení. Konstatoval, že nebylo v rozporu se zákonem, pokud správce daně po stěžovatelce požadoval prokázání zákonem stanovených předpokladů pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty. Stěžovatelka tento požadavek nesplnila, neboť zjištění správce daně byla s těmito doklady v rozporu, proto správní orgány správně vyslovily, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. Krajský soud současně odmítl argumentaci stěžovatelky, že byla správcem daně vyzývána k prokázání skutečností týkajících se třetích osob; stěžovatelka byla vyzvána toliko k prokázání splnění zákonných požadavků pro uplatnění daňového odpočtu, a to nikoliv pouze dokladově, ale i fakticky.

[26] Pro posouzení této kasační námitky i námitek následujících je nutno ve stručnosti popsat průběh předcházejícího daňového řízení. Předmětem podnikatelské činnosti stěžovatelky jsou mj. dokončovací stavební práce a zámečnictví. Tyto služby poskytuje stěžovatelka především velkým obchodním řetězcům (společnosti Kaufland ČR v. o. s., Lidl ČR v. o. s., Plus-Discount s. r. o. apod.). Na zajištění stavebních prací pro své konečné zákazníky stěžovatelka často využívala služby subdodavatelů; jedním z nich měla být i společnost IMILA s. r. o.

[27] V rámci daňové kontroly daně z přidané hodnoty správce daně zjistil, že stěžovatelka ve zdaňovacím období září až listopad 2007 a leden až duben 2008 vyúčtovala společnosti IMILA s. r. o. stavební a montážní práce v celkové výši 4.668.564 Kč (srov. faktury č. 25207, 27607, 30107, 2008, 4108, 49, 48, 61 a 62). Dožádal proto místně příslušného správce daně o provedení místního šetření a o zjištění rozhodných skutečností ohledně subdodavatele stěžovatelky – společnosti IMILA s. r. o. (srov. dožádání ze dne 29. 6. 2009, č. j. 180169/09/077930/304056). Finanční úřad pro Prahu 9 ve své odpovědi na dožádání ze dne 14. 7. 2009, č. j. 220734/09/009511107559, sdělil, že společnost IMILA s. r. o. i její jednatel jsou nekontaktní a že ke dni 14. 6. 2008 byla této společnosti ukončena registrace k DPH. Na základě podnětu správce daně následně Městský soud v Praze usnesením ze dne 18. 9. 2009, č. j. 74 Cm 337/2009 - 7, zahájil řízení o zrušení jmenované společnosti. Účetní závěrku společnosti IMILA s. r. o. za roky 2007 a 2008 se v rámci součinnosti s Městským soudem v Praze ani s likvidátorem společnosti nepodařilo obstarat, neboť tyto dokumenty společnost nezaložila do sbírky listin a likvidátorovi se se společností IMILA s. r. o. nepodařilo zkontaktovat (srov. odpověď Městského soudu v Praze ze dne 14. 1. 2010 a likvidátora JUDr. J. K. ze dne 4. 1. 2010).

[28] Na základě vzniklých pochybností o činnosti společnosti IMILA s. r. o. správce daně stěžovatelku dne 27. 7. 2009, č. j. 194370/09/077930/4056, vyzval k prokázání, jaké služby od jmenované společnosti v rozhodném období přijala a jak je použila ke své ekonomické činnosti. Sděleními ze dne 10. 9. 2009 a 1. 12. 2009 stěžovatelka popsala spolupráci se společností IMILA s. r. o. a doložila předávací protokoly. Následně přípisem ze dne 15. 3. 2010 navrhla stěžovatelka správci daně provedení svědeckých výpovědí Petra Uríka, J. H. a M. K.

[29] M. K. ve svědecké výpovědi ze dne 23. 4. 2010 uvedl, že pro stěžovatelku pracoval po dlouhou dobu jako osoba samostatně výdělečně činná. Zakázky realizovala stěžovatelka s dalšími dodavateli; názvy subdodavatelů se svědek dozvěděl od pana Uríka. Od něj se dozvěděl o tom, že stěžovatelka spolupracovala s pražskou společností IMILA s. r. o. K dotazu správce daně na průběh předávání prací mezi stěžovatelkou a společností IMILA s. r. o. svědek K. sdělil, že k předávání prací došlo „[n]a pracovišti nebo v práci z naší firmy (z firmy INTERSTORE) vybraná osoba udělala souhrn práce provedené na zakázce, kde se rozdělil poměr prací a jmen lidí, kteří na akci pracovali, který se předal na firmě INTERSTORE. Jakým způsobem probíhalo předávání prací mezi šéfy nevím. Byly předávací protokoly z pracoviště, čili mezi firmou Kaufland a INTERSTORE a ty byly předány šéfovi, ten si následně řešil. O předávacích protokolech mezi subdodavateli a firmou INTERSTORE nevím“ (srov. odpověď na otázku č. 28, protokol č. j. 126363/10/077540/304056).

pokračování

[30] Svědek J. H. ve svědecké výpovědi z téhož dne potvrdil, že se stěžovatelkou spolupracuje jedenáct až dvanáct let. Uvedl, že stěžovatelka spolupracovala se společností IMILA s. r. o., o čemž se dozvěděl od pana Uríka. Ten ho vždy informoval o tom, kolik pracovníků na akci bude, odkud, s kým je nutno jednat. K dotazu na způsob předávání prací mezi společností IMILA s. r. o. a stěžovatelkou svědek H. konstatoval: „*Tak, to bylo tak, že byla zakázka, před zakázkou jsem se sešel s panem Uríkem a ten mi dal pokyny. Podle nich jsem dal pokyny člověku z IMILY, on mě seznámil s lidma, kdo co umí. Práce se předávaly mně, práci jsem zkontroloval a sepsaly se předávací protokoly. Ty protokoly byly mezi realizátorem (např. Kaufland) a panem Uríkem. Předávací protokol s IMILOU nikdy nebyl. Problémy jsem jim vytýkal ústně*“ (srov. odpověď na otázku č. 12, protokol č. j. 126365/10/077540/304056).

[31] Petr Urík dne 23. 4. 2010 v rámci podaného vysvětlení konstatoval, že společnost IMILA s. r. o. se orientovala na stavební činnost a přepravní služby. Ke spolupráci byl osloven panem Příbylem, jednatelem společnosti. Z důvodu nedostatku pracovních sil navázala stěžovatelka se společností IMILA s. r. o. v průběhu roku 2007 spoluprací. K dotazu správce daně, zda byla spolupráce mezi stěžovatelkou a společností IMILA s. r. o. upravena smluvně pan Urík odpověděl: „*Písemnou smlouvou skutečně upravena nebyla, pouze ústní dohodou, mám sám před sebou v praxi zkušenost, že ten, kdo platí, řídí obchod, to znamená, že pokud s někým neplánuji pracovat dlouhodobě, je pro mne zbytečné vyhotovovat smlouvy a stačí, abych ho donutil ke kvalitním pracovním výkonům a naplnění dohod tím, že mu pohrozím, že mu nezaplatím.*“ Nekvalitně provedená práce byla pak řešena zdržováním peněz. Byly vytvořeny předávací protokoly, ve kterých bylo sděleno, jakých nedostatků se pracovníci dopouštějí; tyto protokoly byly vytvořeny v kanceláři pana Uríka. Dále jednatel stěžovatelky uvedl, že o předání a kontrole prací na jednotlivých zakázkách nebyly sepsány žádné listinné doklady. Platby probíhaly v hotovosti nejčastěji v sídle stěžovatelky (srov. protokol č. j. 126371/10/077540/304056).

[32] Následně dne 30. 11. 2010 stěžovatelka předložila písemnou smlouvu o dílo uzavřenou mezi ní a společností IMILA s. r. o. ze dne 5. 9. 2007 a souhrnné pokladní doklady zobrazující bezúročné půjčky společníků stěžovatelce za rok 2008 a prodej přebytků EUR na eurové pokladně za rok 2008. V podaném odvolání stěžovatelka navrhla provedení svědecké výpovědi Vladimíra Příbyla, jednatele společnosti IMILA s. r. o. Finanční úřad v Českých Budějovicích se jej neúspěšně pokusil předvolat k podání svědecké výpovědi na 8. 11. 2011, nicméně předvolání se panu Příbylovi na uvedenou adresu nepodařilo doručit. Lustrací v CEO pak následně správce daně zjistil, že adresa, na kterou bylo panu Příbylovi předvolání doručováno, je adresa trvalého pobytu uvedená v dané evidenci. Informoval tedy stěžovatelku o tom, že z důvodu nekontaktnosti pana Příbyla svědecká výpověď provedena nebude.

[33] Stěžejní otázkou pro posouzení, zda stěžovatelka v daňovém řízení unesla své důkazní břemeno či nikoliv je skutečnost, zda věrohodným způsobem prokázala přijetí zdanitelného plnění od jí deklarovaného dodavatele (společnosti IMILA s. r. o.) a zda správní orgány v daňovém řízení nepřipustným způsobem nerozšířily důkazní břemeno stěžovatelky i na prokázání skutečností týkajících se jiných subjektů (společnosti IMILA s. r. o.).

[34] Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH, v rozhodném znění (znění citovaného ustanovení nedostalo změn od 1. 10. 2005 do 31. 3. 2011), *má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.* Z ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH (jehož znění v období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2008 rovněž nedostalo změn) vyplývá, že *plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví. V případě splátkového nebo platebního kalendáře je tato podmínka splněna zaúčtováním jednotlivých částek uvedených na těchto daňových dokladech, popřípadě jejím zaevidováním podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.*

[35] Z ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že nárok na odpočet vzniká daňovému subjektu 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 obratu za vlastní zdanitelná plnění a že je zde zároveň věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosahováno obratu (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 7. 4. 2005, č. j. 2 Afs 26/2004 - 67; všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na www.nssoud.cz).

[36] Podle § 8 odst. 1 daňového řádu *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.* Z ustanovení § 92 odst. 3 tohoto zákona vyplývá, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Čtvrtý odstavec citovaného ustanovení pak stanoví, že *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*

[37] Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, 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 (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 92 odst. 5 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 (srov. 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).

[38] Povinností stěžovatelky v daňovém řízení ve vztahu k dani z přidané hodnoty bylo tvrdit a prokázat skutečnosti relevantní pro její daňovou povinnost vyplývající z § 72 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 mohly být i provedené stavební a montážní práce) a že tyto věci

pokračování

použila při uskutečnění své ekonomické činnosti. V daňovém řízení bylo sporu o tom, zda vůbec byly vyfakturované práce subdodavatelem stěžovatelky (společností IMILA s. r. o.) provedeny; naopak sporným v dané věci nebylo, že označený dodavatel byl v době uskutečnění transakcí plátcem daně z přidané hodnoty.

[39] Stěžovatelka prokazovala uskutečnění zdanitelného plnění od společnosti IMILA s. r. o. primárně daňovými doklady. Správci daně vznikly pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění. Tyto pochybnosti vyjádřil ve výzvě ze dne 27. 7. 2009, č. j. 194370/09/077930/4056; v důsledku této výzvy přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění zdanitelného plnění na stěžovatelku. Ta následně prokazovala přijetí zdanitelného plnění od společnosti IMILA s. r. o. předávacími protokoly, souhrnnými příjmovými pokladními doklady, svědeckými výpověďmi J. H., M. K. a podaným vysvětlením Petra Uríka. Nejvyšší správní soud ve shodě s žalovaným i krajským soudem má za to, že na základě těchto důkazů stěžovatelka neprokázala, že by předmětná zdanitelná plnění od společnosti IMILA s. r. o. skutečně přijala.

[40] K důkazům provedeným v daňovém řízení a k jejich hodnocení Nejvyšší správní soud uvádí následující. Předávací protokoly, jak správně poznamenal žalovaný, v daném případě neosvědčily přijetí zdanitelného plnění stěžovatelkou od společnosti IMILA s. r. o., neboť nebyly vyhotovovány v okamžiku přebírání uskutečněných prací. To vyplývá jednak z data vystavení jednotlivých protokolů, které byly vystavovány až několik dní po dni uskutečnění zdanitelného plnění, a jednak ze skutečnosti, že ve většině případů byl jeden předávací protokol vystaven na více montážních akcí. Aby předávací protokol nesl určitou vypovídací hodnotu o převzetí uskutečněných služeb objednatelem, měl by být vystaven na místě realizace poskytovaných služeb v okamžiku reálného přebírání prací a měl by odrážet případné výhrady odběratele s dodaným plněním. Vystavení předávacího protokolu v kanceláři stěžovatelky až několik dnů po datu uskutečnění předmětných prací tak neprokazuje faktické uskutečnění fakturovaných subdodavatelských prací. Nadto tvrzení stěžovatelky o vystavování předávacích protokolů mezi ní a jejími subdodavateli je v rozporu se skutečnostmi uváděnými ve svědeckých výpovědích M. K. a J. H., že při předávání prací mezi stěžovatelkou a jejími subdodavateli se žádné předávací protokoly nevystavovaly.

[41] Ani svědeckými výpověďmi pana K. a H. stěžovatelka přijetí plnění od společnosti IMILA s. r. o. neprokázala. Oba svědci se stěžovatelkou dlouhodobě spolupracovali, nicméně jejich poznatky o ostatních subdodavatelích jim byly sdělovány Petrem Uríkem, jednatelem stěžovatelky. Oni sami tedy přímo nezjišťovali, k jaké společnosti ostatní pracovníci, subdodavatelsky vykonávající činnost pro stěžovatelku, náleží. Tyto informace jim vždy zprostředkovaně sděloval pan Urík. Uvedení svědci tak mohli ohledně příslušnosti pracovníků na stavebních akcích pouze nepřímě dosvědčit skutečnosti, které se dozvěděli od pana Uríka. Jejich výpovědi ovšem nemohly prokázat, že pracovníci, o nichž jim pan Urík sdělil, že náleží ke společnosti IMILA s. r. o., jsou skutečně zaměstnanci této společnosti. Pro závěr o prokázání poskytnutí služeb stěžovatelce společností IMILA s. r. o. tedy jejich výpovědi v tomto směru neměly žádnou relevanci. Jinak tomu ovšem bylo ohledně skutečností, které oba svědci přímo znali ze své činnosti a vlastními smysly vnímali, tj. ohledně praxe při předávání prací mezi stěžovatelkou a jejími subdodavateli. Jejich tvrzení, že mezi stěžovatelkou a jejími subdodavatelskými společnostmi se žádné

předávací protokoly nevystavovaly, vyhodnotil správce daně jako důvěryhodné a také z tohoto důvodu zpochybnul věrohodnost předávacích protokolů (viz bod [40] výše).

[42] Rovněž písemná smlouva o dílo datovaná 5. 9. 2007, která měla prokazovat spolupráci mezi stěžovatelkou a společností IMILA s. r. o., nebyla způsobilá prokázat faktickou realizaci deklarovaných plnění. Prvně je nutné zdůraznit, že předmětnou smlouvu doložila stěžovatelka až po značném časovém odstupu po dni zahájení daňové kontroly – dne 30. 11. 2010. Navíc jednatel stěžovatelky při ústním jednání dne 23. 4. 2010 tvrdil, že spolupráce mezi stěžovatelkou a společností IMILA s. r. o. probíhala na základě ústní dohody a smluvně upravena nebyla. Proto správce daně správně uzavřel, že dodatečné doložení písemné smlouvy o dílo bylo ze strany stěžovatelky účelové a neprokazuje přijetí zdanitelných plnění od společnosti IMILA s. r. o. K tomuto závěru vedly správní orgány rovněž okolnosti týkající se data vytvoření předmětné smlouvy zjištěné v rámci spolupráce s orgány činnými v trestním řízení (srov. bod [63] níže). O standardním způsobu obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a společností IMILA s. r. o. nesvědčil ani fakt, že platby za provedené práce měly být údajně poskytovány v hotovosti v kanceláři pana Uríka. Některé vyfakturované částky přitom přesahovaly denní limit dle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, a peněžní prostředky na úhradu těchto faktur měly být kryty z bezúročných půjček společníků společnosti nebo z prodeje přebytků EUR na eurové pokladně (srov. zejm. body [52] a [53]). Tato tvrzení stěžovatelky neshledaly správní orgány věrohodnými, ostatně ani ve smlouvě o dílo, kterou správce daně vyhodnotil jako účelovou, žádné podrobnosti ohledně těchto nestandardních platebních podmínek uvedeny nebyly.

[43] Na základě provedených důkazů a jejich hodnocení lze uzavřít, že stěžovatelka v daňovém řízení přijetí zdanitelného plnění od společnosti IMILA s. r. o. neprokázala. Pokud jde o důkazy, které k prokázání deklarovaného plnění předložila, tj. faktury, předávací protokoly, pokladní doklady o prodeji EUR a bezúročných půjčkách společníků nebo smlouvu o dílo, jedná se o důkazy formální povahy, které mohou v obecné rovině obstát pouze za situace, že obchodní transakce nevykazují žádné pochybnosti. Z konstantní judikatury Ústavního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem (ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu [srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131), <http://nalus.usoud.cz>].

[44] Z rozhodnutí správních orgánů založených ve správním spise, jakož i ze žaloby samotné, je zřejmé, že stěžovatelce bylo v rámci daňového řízení umožněno bránit svá práva a předkládat důkazy navrhované ke svým tvrzením. Ve věci bylo provedeno rozsáhlé dokazování; způsob, jakým správní orgány a posléze krajský soud zhodnotily výsledky provedeného dokazování a jeho zákonnost, má oporu ve spisu a je výsledkem logického

pokračování

uvažování. Nejedná se o situaci, kterou se snaží navodit stěžovatelka, totiž, že by nárok na odpočet daně nebyl stěžovatelce přiznán pouze na základě ničím nepodložených pochybností správce daně či na základě selektivně vybraných důkazů v neprospěch stěžovatelky. Skutečnost je taková, že stěžovatelkou předkládané důkazy nebyly způsobilé vyvrátit rozsáhlá zjištění správních orgánů. Ve svém důsledku tedy stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla (§ 92 odst. 3 daňového řádu).

[45] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že nemůže být činěna odpovědnou za nekontaktnost jiných subjektů, k čemuž odkazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111. S tímto názorem stěžovatelky lze v obecné rovině bezvýhradně souhlasit. V posuzovaném případě se však žalovaný k takovému postupu neuchýlil; vytýkal stěžovatelce pouze neunesení důkazního břemene ohledně jí přijatých plnění od společnosti IMILA s. r. o. Bylo na stěžovatelce, aby v souladu s profesionálním přístupem vlastním obchodním korporacím, postupovala při vybírání obchodních partnerů s potřebnou mírou obezřetnosti a byla schopná v daňovém řízení prokázat, že se svými obchodními partnery skutečně obchodovala a že za vyfakturované práce skutečně přijala konkrétní zdanitelná plnění (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2009, č. j. 7 Afs 54/2009 - 90). Této své povinnosti stěžovatelka v průběhu daňového řízení nedostála (viz body [40] až [44] výše). Neunesení důkazního břemena, je kladeno za vinu výhradně stěžovatelce, neboť právě ona měla v řízení s odkazem na § 92 odst. 3 daňového řádu předložit relevantní důkazní prostředky. Její názor, že nese odpovědnost za jiný subjekt, je proto mylný.

[46] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud aproboval způsob hodnocení důkazů Finančním ředitelstvím v Českých Budějovicích i jeho závěr o tom, že stěžovatelka v daňovém řízení důkazní břemeno neunesla, nezbývá než konstatovat, že podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 odst. 1 zákona o DPH nebyly v projednávané věci splněny. Stěžovatelka neprokázala, že by skutečně přijala zdanitelná plnění od společnosti IMILA s. r. o., proto s úspěchem nemohla nárokovat odpočet DPH. Námitka nesprávného posouzení této právní otázky krajským soudem proto není důvodná.

IV. B) Účtování o hotovostních platbách na základě souhrnných platebních dokladů

[47] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále namítala nesprávné posouzení otázky týkající se účtování o hotovostních platbách na základě souhrnných platebních dokladů. Dodávala, že závěry krajského soudu si v tomto smyslu vnitřně odporují a jsou nesrozumitelné. K námitce týkající se souhrnných platebních dokladů krajský soud odkázal na § 12 odst. 2 zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a dodal, že stěžovatelka nesplnila podmínky průběžného provádění účetních zápisů, čímž docházelo ke zkreslování účetnictví. Podotkl, že o nižších částkách příjmů a výdajů z pokladny bylo účtováno vždy bezodkladně, zatímco půjčky jednatelů do podnikání byly zaúčtovány až na konci účetního období. Protože stěžovatelka tento rozdílný přístup v účtování v průběhu daňového řízení nevysvětlila, soud konstatoval, že „nemá výhrady k závěru správce daně žalovaného, že účtování žalobce o platbách v hotovosti a o vkladech do podnikání nebylo nestandardní, nelogické a bylo hodnoceno jako účelové.“

[48] Nejprve se Nejvyšší správní soud vyjádřil k tvrzené nesrozumitelnosti odůvodnění krajského soudu (konkrétně odstavce 26 jeho rozsudku). Za rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost je v souladu s konstantní judikaturou zdejšího soudu považováno „*takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS).

[49] Krajský soud se námitkou tvrzeného nesprávného posouzení zákonnosti účtování na základě souhrnných platebních dokladů zabýval v odstavci 26 rozsudku. Citovanou námitku neshledal krajský soud důvodnou mimo jiné na základě požadavků na účtování obsažených v § 12 odst. 2 zákona o účetnictví a s ohledem na skutečnost, že o jiných příjmech a výdajích z pokladny stěžovatelka účtovala ihned po jejich uskutečnění. Závěrem krajský soud uvedl, že nemá výhrady k závěru správních orgánů, že účtování stěžovatelky o vkladech v hotovosti bylo nestandardní, nelogické a účelové. Nejvyšší správní soud podotýká, že s ohledem na způsob, jakým se krajský soud detailně vypořádal s předmětnou žalobní námitkou v odstavci 26 (shledal ji nedůvodnou), je nepochybné, že nesprávně použitý dvojí zápor v poslední větě tohoto odstavce, na který upozornila stěžovatelka (že podnikání stěžovatelky nebylo nestandardní), představuje pouze chybu v psaní. Ostatně z rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích, na jehož závěry krajský soud odkazuje, vyplývá, že účtování stěžovatelky o platbách v hotovosti bylo nestandardní, nelogické a účelové (viz strana 11 rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích). Zmíněná písařská chyba tak v žádném případě nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost. Taková vada rozhodnutí je v souladu s výše citovanou judikaturou vyhrazena pouze závažným případům, kdy samotný výrok rozhodnutí je vnitřně rozporný, výrok odporuje odůvodnění rozhodnutí, resp. odůvodnění rozhodnutí je vnitřně nesouladné, co se týče rozhodovacích důvodů. O takový případ se však v projednávané věci nejednalo; námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost proto není důvodná.

[50] Ke zvolenému způsobu účtování na základě souhrnných účetních dokladů Nejvyšší správní soud předesílá, že účetnictví má informační funkci – třetím osobám má poskytovat věrný a poctivý obraz o skutečné hospodářské situaci daného subjektu, poskytnuté informace mají být úplné, spolehlivé, průkazné a srozumitelné. Proto i zákon o účetnictví v § 11 odst. 2 stanoví, že *účetní jednotky jsou povinny vyhotovovat účetní doklady bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se jimi zachycují, a to tak, aby bylo možno určit obsah každého jednotlivého účetního případu*. Ustanovení § 12 odst. 2 pak uvádí, že *účetní jednotky jsou povinny provádět účetní zápisy průběžně v účetním období po vyhotovení účetního dokladu takovým způsobem, který neohrozí splnění požadavků rovněž jiných právních předpisů. K účetnímu zápisu musí být připojen podpisový záznam osoby odpovědné za jeho provedení, není-li shodný s podpisovým záznamem osoby odpovědné za zaúčtování účetního případu*.

[51] Podle zjištění správce daně učiněného v průběhu daňové kontroly stěžovatelka běžně o příjmech a výdajích z pokladny účtovala bez jakéhokoliv odkladu, nicméně o bezúročných půjčkách společníků stěžovatelce (srov. příjmový pokladní doklad č. 519) a o

pokračování

prodeji přebytků EUR na eurové pokladně (srov. příjmový pokladní doklad č. 518), které se pohybovaly v řádech milionů korun, účtovala v tzv. souhrnných účetních dokladech ke konci účetního období.

[52] Souhrnné příjmové pokladní doklady č. 518 a 519 byly sestaveny až ke konci účetního období (31. 12. 2008), nicméně týkají se několika účetních případů dohromady a podle kolonky „Doklad“ lze předpokládat, že tyto doklady představují pouze souhrnné zobrazení několika konkrétních účetních případů, které mohly být zaúčtovány dílčími účetními doklady (viz např. doklady č. 8P08/1-10, nebo doklady č. 9P08/1-24). Účetní doklady zobrazující dílčí účetní případy (prodej EUR nebo vložení bezúročné půjčky do pokladny) ovšem stěžovatelka v daňovém řízení nepředložila. Pokud stěžovatelka uvádí, že souhrnné pokladní doklady obsahují všechny náležitosti účetního dokladu dle § 11 zákona o účetnictví, nelze s jejím tvrzením bez výhrad souhlasit. Účetní doklad by podle § 11 odst. 2 zákona měl být vyhotoven bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se jím zachycují. Tento požadavek v daném případě nebyl splněn, neboť účtování o zcela zásadním toku hotovostních peněžních prostředků v průběhu účetního období nelze vyhradit do souhrnného účetního dokladu, který by byl vystaven až na závěr účetního období. Takový způsob účtování by porušoval povinnost průběžného a věrohodného zaznamenávání účetních operací vyplývající z § 11 odst. 2 a § 12 odst. 2 zákona o účetnictví.

[53] Zmíněný způsob účtování na základě souhrnných účetních dokladů se v projednávané věci jeví o to víc nestandardní vzhledem k tomu, že všechny ostatní účetní případy byly zaznamenávány v účetnictví stěžovatelky průběžně, v přímé návaznosti na okamžik jejich uskutečnění. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil se závěry žalovaného i krajského soudu, že zvolený způsob účtování o přijatých peněžních prostředcích od společníků stěžovatelky a o hotovosti získané z prodeje přebytku EUR na eurové pokladně byl zcela účelový. Příjmové pokladní doklady č. 518 a 519 tak v souhrnu s ostatními důkazními prostředky předloženými stěžovatelkou nemohly prokázat přijetí zdanitelného plnění od společnosti IMILA s. r. o. Námitka nesprávného posouzení otázky týkající se způsobu účtování na základě souhrnných účetních dokladů krajským soudem proto není důvodná.

IV. C) Důkazy získané na základě součinnosti Policie České republiky

[54] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále namítala vadu daňového řízení spočívající v nezákonně získaných důkazech z trestního řízení v jiné právní věci. Pro případ, že by Nejvyšší správní soud její závěr o procesní nepoužitelnosti získaných důkazů neakceptoval, namítala nesprávné hodnocení těchto důkazů správními orgány i krajským soudem. K obdobně formulované žalobní námitce krajský soud konstatoval, že důkazní prostředky opatřené v rámci odvolacího řízení byly provedeny v intencích § 115 odst. 1 daňového řádu. Nebyl podstatný způsob součinnosti daňové správy s orgány Policie ČR, ale skutečnost, zda stěžovatelka byla seznámena s nově získanými důkazy a měla možnost se k nim vyjádřit; to v dané věci bylo podle krajského soudu splněno. Stěžovatelka sice jejich závěry zpochybnila, ovšem svá tvrzení žádnými důkazními prostředky nepodložila. Krajský soud tak uzavřel, že správní orgány zhodnotily citované důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.

[55] Dne 17. 2. 2011 správce daně v rámci součinnosti Policie České republiky získal důkazní prostředky týkající se kontroly DPH u stěžovatelky (srov. protokol č. j. 65170/11/077930304081). Jednalo se mj. o smlouvu o dílo mezi uzavřenou mezi stěžovatelkou a společností IMILA s. r. o., přehled uskutečněných prací stěžovatelkou a jejích subdodavatelů a sestavu k vydaným fakturám. Všechny tyto důkazní prostředky byly Policií ČR opatřeny při domovní prohlídce provedené dne 7. 10. 2009. V přehledu uskutečněných prací jsou obsaženy informace o uskutečněných stavebních a montážních pracích a údaje o subdodavatelích stěžovatelky, kteří se s ní na předmětných službách podíleli. V této evidenci se společnost IMILA s. r. o. nevyskytuje. Z vlastností dokumentu obsahujícího text smlouvy o dílo datované 5. 9. 2007 vyplynulo, že předmětný dokument byl vytvořen 28. 2. 2008.

[56] Na ústním jednání konaném dne 10. 3. 2011 správce daně seznámil stěžovatelku s důkazy obstaranými na základě součinnosti s Policií ČR a stanovil stěžovatelce lhůtu pro vyjádření k těmto důkazům do 25. 3. 2011. Přípisem ze dne 30. 9. 2011 stěžovatelka správci daně k nově obstaraným důkazním prostředkům sdělila, že co se týče přehledu uskutečněných prací, jednalo se o pomocný prostředek při plánování zakázek; nejednalo se o kompletní soubor všech jejích dodavatelů. Zmiňovaný dokument obsahoval kmenový soubor dodavatelů stěžovatelky, do kterého společnost IMILA s. r. o. nepatřila. Spadala do okruhu „subdodavatelů na výpomoc“, kteří se neobjevovali na montážních protokolech zákazníka z důvodu obchodní taktiky. Koncoví zákazníci totiž nesmí vědět, jakým způsobem je zadané dílo splněno, mohou vidět pouze stoprocentní výsledek. Stěžovatelka se ohradila rovněž proti tvrzenému datu vytvoření smlouvy o dílo mezi ní a společností IMILA s. r. o. Podle ní předmětnou smlouvu vytvořil Vladimír Příbyl a smluvní strany ji podepsaly 5. 9. 2007. Počátkem roku 2008 pan Urík požádal pana Příbyla o znění této smlouvy v elektronické formě, aby ji používal jako vzor pro příští subdodavatelské vztahy. Na jedné ze schůzek přinesl pan Příbyl znění smlouvy na flash disku a z něj byla smlouva zkopírována do počítače u stěžovatelky.

[57] Dne 8. 12. 2011 byla stěžovatelka přípisem, č. j. 6463/11-1300, Finančním ředitelstvím v Českých Budějovicích vyzvána podle § 115 odst. 2 daňového řádu, aby se vyjádřila ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení a k hodnocení důkazních prostředků finančním ředitelstvím. Této možnosti stěžovatelka nevyužila.

[58] Podle § 93 odst. 1 daňového řádu *lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*

[59] Stěžovatelka v kasační stížnosti zpochybnila procesní použitelnost důkazů získaných v rámci součinnosti Policie ČR, konkrétně se jednalo o důkazy obstarané správcem daně dne 17. 2. 2011 (srov. bod [55] shora). Svůj názor odůvodňovala nedostatečnou specifikací předmětné součinnosti a dodávala, že při předmětné domovní prohlídce bylo zajištěno účetnictví více společností, podle jejího názoru tedy nebylo zřejmé, z jakého konkrétního počítače byly soubory získány.

pokračování

[60] Použitelností důkazů získaných v trestním řízení v řízení daňovém se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaném pod č. 1572/2008 Sb. NSS. Uvedl, že důkazní prostředky opatřené v jiných řízeních mohou být podkladem pro rozhodnutí v daňovém řízení při splnění několika podmínek: musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení, musí být pořízeny v souladu se zákonem a dostat se do sféry správce daně zákonným způsobem a musí daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 - 57, publikovaný pod č. 1936/2009 Sb. NSS). Současně ovšem musí být zachována bezprostřednost dokazování v daňovém řízení. Důkaz mající svůj původ v trestním řízení tak nesmí být jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu [viz nálezný Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143), dostupný na <http://nalus.usoud.cz>].

[61] V projednávaném případě byly při opatřování důkazů z trestního řízení shora zmíněné požadavky naplněny. Důkazní prostředky byly získány v rámci trestního řízení vedeného proti Petru Uríkovi a M. R. (jak uváděla stěžovatelka); byly tedy získány nezávisle na probíhajícím daňovém řízení a v souladu se zákonem (na základě výzvy k součinnosti podle § 57 odst. 1 a § 58 daňového řádu. Nelze přijmout ani argumentaci stěžovatelky, že není zřejmé, jakého daňového subjektu se získané důkazy týkaly. Pokud správce daně na základě součinnosti požadoval od Policie ČR důkazy týkající se stěžovatelky, lze předpokládat, že mu právě takové údaje byly policií poskytnuty; ostatně stěžovatelka netvrdila, že by se získané dokumenty netýkaly jejích vlastních záležitostí. Ani zákonnost pořízení těchto důkazů stěžovatelka nijak nezpochybnila. Naopak ve svém přípisu ze dne 1. 12. 2009, jímž odpovídala na výzvu správce daně k prokázání skutečností ze dne 8. 10. 2009, konstatovala: „*vzhledem k tomu, že nám dne 7. 10. 2009 bylo při domovní prohlídce zabaveno veškeré účetnictví, nemáme je momentálně k dispozici. Z tohoto důvodu vyzýváme správce daně, aby využil (...) součinnost třetích osob a do účetnictví nahlédl na Krajském ředitelství Policie Jihočeského kraje.*“ Stěžovatelka tak sama odkazovala správce daně na důkazy získané Policií ČR při předmětné domovní prohlídce. Naplněna byla v daném případě i třetí podmínka procesní použitelnosti důkazních prostředků z jiného řízení, neboť stěžovatelce byla v rámci odvolacího řízení dána možnost vyjádřit se k nově získaným důkazním prostředkům a k jejich hodnocení (srov. body [56] až [57]). Zachována zůstala i bezprostřednost dokazování, neboť předmětné důkazní prostředky pouze dotvářely skutkový stav zjištěný na základě velkého množství ostatních důkazních prostředků provedených v daňovém řízení. Názoru stěžovatelky o procesní nepoužitelnosti zmíněných důkazních prostředků proto Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů nepřisvědčil.

[62] Dále tedy soud zkoumal, zda správní orgány při hodnocení takto získaných důkazních prostředků nevybočily ze zásady volného hodnocení důkazů a zda zjištěný skutkový stav má oporu ve správním spisu. Co se týče dokumentu zobrazujícího přehled uskutečněných prací stěžovatelkou a jejími dodavateli, mezi nimiž se společnost IMILA s. r. o. nevyskytuje, Nejvyšší správní soud se plně ztotožnil s hodnocením provedeným

Finančním ředitelstvím v Českých Budějovicích i krajským soudem, že tvrzení stěžovatelky o tom, že společnost IMILA s. r. o. v uvedeném souboru nefiguruje z důvodu obchodní taktiky, je ryze účelové a ničím nepodložené. Pokud stěžovatelka uváděla, že IMILA s. r. o. nepatří mezi kmenový soubor dodavatelů, kteří byli v předmětném dokumentu zařazeni, ale mezi tzv. subdodavatele na výpomoc, měla v tomto ohledu nabídnout důkazní prostředky, které by její tvrzení doložily; to však neučinila. Nelze proto aprobovat její nepodložená tvrzení, že subdodavatelé na výpomoc nemohli být uvedeni v předávacích protokolech pro konečné zákazníky z důvodu obchodní taktiky. Ať už byla obchodní taktika stěžovatelky jakákoliv, v předmětném daňovém sporu bylo nutné prokázat, že společnost IMILA s. r. o. pro stěžovatelku vyfakturované práce skutečně provedla, což se jí na základě provedených důkazů nepodařilo (srov. body [40] až [44]). Finanční ředitelství v tomto ohledu správně poznamenalo, že stěžovatelka přijala v deklarovaných zdaňovacích obdobích subdodavatelské práce v celkové výši 17.673.417 Kč; práce vyfakturované společnosti IMILA s. r. o. přitom činily 26 % z veškerých přijatých subdodavatelských prací. Je tak vysoce pravděpodobné, že pokud by stěžovatelka se společností IMILA s. r. o. skutečně spolupracovala, patřila by jmenovaná společnost mezi hlavní subdodavatele stavebně montážních prací v uvedených zdaňovacích obdobích. Námitka nesprávného zhodnocení předmětného důkazu v napadeném rozhodnutí proto není důvodná.

[63] Co se týče věrohodnosti smlouvy o dílo mezi stěžovatelkou a společností IMILA s. r. o. a okamžiku jejího vytvoření, Nejvyšší správní soud odkazuje na bod [42] shora, kde se hodnocením předmětného důkazního prostředku zabýval. Co se týče skutečností zjištěných na základě součinnosti Policie ČR, že smlouva byla vytvořena až 28. 2. 2008, je na místě sdílet do jisté míry pochyby stěžovatelky, že datum vytvoření této smlouvy bylo možné ve vlastnostech dokumentu libovolně změnit. Na druhou stranu lze však konstatovat, že změna vlastností jednotlivých dokumentů nepatří mezi pravidelné každodenní činnosti při práci na počítači. Je-li tak ve vlastnostech určitého dokumentu uvedeno konkrétní datum vytvoření, lze s poměrně vysokou mírou pravděpodobnosti předpokládat, že dokument byl předmětného dne skutečně vytvořen. Ostatně ani přepokopováním souboru z flash disku do počítače se datum vytvoření původního dokumentu nezmění. Argumentace stěžovatelky v tomto směru je proto nepřiléhavá. Lze tak shrnout, že údaj svědčící o vytvoření smlouvy o dílo až počátkem roku 2008 sám o sobě nemá příliš velkou vypovídací hodnotu. V kontextu ostatních důkazů provedených v daňovém řízení nicméně podporuje závěr správních orgánů o tom, že stěžovatelkou předložená písemná smlouva o dílo byla vytvořena ryze účelově pro potřeby daňového řízení, což vyplynulo zejména z tvrzení Petra Uríka na ústním jednání dne 23. 4. 2010 a ze svědeckých výpovědí svědků K. a H.; nepřímo tuto skutečnost potvrdil i důkaz získaný v součinnosti s Policií ČR obsahující smlouvu o dílo s vlastnostmi vytvoření předmětného dokumentu. Způsob hodnocení předmětného důkazního prostředku Finančním ředitelstvím v Českých Budějovicích tak má oporu v předloženém správním spisu a nevybočuje z požadavku volného hodnocení důkazů.

IV. D) Namítaná aplikace nesprávného právního předpisu v daňovém řízení

[64] Čtvrtou kasační námitkou byla tvrzená aplikace nesprávného právního předpisu v daňovém řízení správními orgány. Stěžovatelka jednak namítala vadu řízení, již se

pokračování

správní orgány dopustily použitím nesprávného procesního předpisu po 1. 1. 2011, a jednak zpochybňovala zákonnost dodatečných platebních výměrů i rozhodnutí finančního ředitelství s ohledem na nepřesnou formulaci účinného znění zákona o DPH. Krajský soud k uvedené námitce poznamenal, že daňová kontrola byla u stěžovatelky zahájena podle zákona o správě daní a poplatků, proto úkony, které správce daně do 31. 12. 2010 v souladu s tímto zákonem učinil (a následně na ně odkázal ve zprávě o daňové kontrole), proběhly v souladu se zákonem. K formulaci účinného znění zákona o DPH krajský soud poznamenal, že formální nepřesnost formulace účinného znění zákona o DPH v rozhodnutí finančního ředitelství nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[65] Nejprve se Nejvyšší správní soud vyjádřil k tvrzené nesprávné aplikaci zákona o správě daní a poplatků při hodnocení důkazů. Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád, který nahradil do té doby účinný zákon o správě daní a poplatků. Podle § 264 odst. 1 daňového řádu se *řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.*

[66] Daňová kontrola byla u stěžovatelky zahájena dne 13. 1. 2009, tedy za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Podle tohoto zákona taky správce daně v řízení postupoval až do 31. 12. 2010. Od 1. 1. 2011 byl povinen s odkazem na přechodné ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu dokončit daňovou kontrolu podle daňového řádu. Dne 11. 11. 2010 správce daně předal zástupci stěžovatelky na ústním jednání zprávu o daňové kontrole a poskytl mu prostor k vyjádření do 30. 11. 2010 (srov. protokol č. j. 266963/10/077930/301589). Přípisem se zde 22. 11. 2010 se stěžovatelka k předmětné zprávě o daňové kontrole vyjádřila. Následně na ústním jednání dne 4. 1. 2011 (srov. protokol č. j. 221/11/077930304729) správce daně dokončil projednání zprávy o daňové kontrole podle § 88 daňového řádu. Zpráva o daňové kontrole pak dle § 147 odst. 4 daňového řádu byla považována za odůvodnění dodatečných platebních výměrů.

[67] Co se týče zprávy o daňové kontrole projednané dne 4. 1. 2011, je nutno do jisté míry přitakat výhradám stěžovatelky o chybném postupu podle zákona o správě daní a poplatků. Ve zprávě o daňové kontrole je uveden odkaz správce daně na § 16 zákona o správě daní a poplatků a rovněž v poučení se odkazuje na § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Také v textu této zprávy správce daně v rámci hodnocení důkazů na tento zákon odkazuje. Závěry krajského soudu, že po 1. 1. 2011 již správce daně činil všechny úkony podle daňového řádu je proto nutné korigovat. Byla-li zpráva o daňové kontrole projednána až 4. 1. 2011, měl správce daně v souladu s § 264 odst. 1 daňového řádu postupovat podle § 88 tohoto zákona. Pokud tak neučinil, dopustil se vady řízení. Popsaná vada nicméně neměla vliv na zákonnost vydaných dodatečných platebních výměrů ani napadeného rozhodnutí finančního ředitelství z následujících důvodů. Stěžovatelce byla zachována všechna práva vyplývající z § 88 daňového řádu: na ústním jednání dne 11. 11. 2010 byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů (§ 88 odst. 2 daňového řádu), byla jí stanovena přiměřená lhůta pro vyjádření ke kontrolnímu zjištění (§ 88 odst. 3 daňového řádu) a na její vyjádření správce daně reagoval při ústním jednání dne 4. 1. 2011 oznámením, že nepřistoupí ke změně výsledku kontrolního zjištění.

Kontrolní zjištění tak zůstalo nezměněné oproti původnímu stavu, s nímž byla stěžovatelka seznámena dne 11. 11. 2010.

[68] Argumentace stěžovatelky, že v důsledku zmíněné procesní vady došlo k chybnému hodnocení provedených důkazů, je však nepřiléhavá. Jak zákon o správě daní a poplatků, tak daňový řád jsou založeny na zásadě volného hodnocení důkazů a co se týče provádění důkazního řízení, vycházejí ze shodných východisek. Nelze proto připustit, že pouhý nesprávný odkaz na zákon o správě daní a poplatků ve zprávě o daňové kontrole mohl způsobit nezákonné zhodnocení provedených důkazů správcem daně. Ostatně následně Finanční ředitelství v Českých Budějovicích v odvolacím řízení, které již postupovalo výlučně podle daňového řádu, způsob hodnocení důkazů provedený správcem daně bez výhrad aprobovalo. Ve svém rozhodnutí pro větší názornost finanční ředitelství poukázalo na shodný obsah ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a § 8 odst. 1 daňového řádu, upravujícího zásadu volného hodnocení důkazů, a na § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, obsahující rozložení důkazního břemena v daňovém řízení. Způsob hodnocení důkazů provedených v daňovém řízení poté shledal správným i krajský soud a v tomto rozsudku rovněž Nejvyšší správní soud (srov. bod [44]). Námitka nesprávného hodnocení důkazů způsobená postupem správce daně podle nesprávného právního předpisu je proto nedůvodná. V této části proto Nejvyšší správní soud nesprávnou argumentaci použitou v rozsudku krajského soudu do jisté míry nahradil (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 104/2008 - 66, publikovaný pod č. 1865/2009 Sb. NSS).

[69] Dále Nejvyšší správní soud hodnotil, zda správní orgány aplikovaly v projednávané věci správné znění zákona o DPH. V dodatečných platebních výměrech správce daně uvedl, že aplikuje znění zákona o DPH, ve znění pozdějších předpisů. Finanční ředitelství v Českých Budějovicích v napadeném rozhodnutí pak aplikovalo zákon o DPH, ve znění platném pro příslušné zdaňovací období.

[70] Povinnou náležitostí rozhodnutí je podle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu mj. *výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno*. Správce daně je tedy povinen ve výroku rozhodnutí odkázat na právní předpis, podle něhož v projednávané věci postupoval. Absence takového odkazu by způsobovala nezákonnost rozhodnutí, nikoliv vadu řízení jak nepřesně uvedl krajský soud. V projednávané věci nicméně Finanční úřad v Českých Budějovicích i Finanční ředitelství v Českých Budějovicích ve svých rozhodnutích odkazy na konkrétní ustanovení zákona o DPH, podle nichž bylo rozhodováno, uvedly. Stěžovatelka nicméně upozornila na chybné označení znění zákona o DPH, jímž se správní orgány řídily.

[71] K tomu lze poznamenat, že v ideálním případě by správní orgány měly ve svém rozhodnutí uvést, že postupují podle znění účinného pro příslušné zdaňovací období. Popsaná dílčí nepřesnost v označení rozhodného znění zákona o DPH obsažená v rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ovšem nemohla žádným způsobem ovlivnit zákonnost vydaného rozhodnutí. Prvně je nutno konstatovat, že stěžovatelka v kasační stížnosti neuváděla, jakým způsobem by se jí aplikace nesprávného znění právního předpisu dotkla na jejich právech nebo zda znění určitého konkrétního ustanovení aplikovaného v napadeném rozhodnutí bylo odlišné od znění účinného

pokračování

v rozhodném zdaňovacím období. Při interpretaci ustanovení § 102 odst. 1 daňového řádu obsahujícího základní nedostatky rozhodnutí nelze postupovat formálně či formalisticky, nýbrž je vždy nutné hledat smysl a účel tohoto ustanovení, tedy zkoumat, proč je určitá náležitost daňového rozhodnutí jeho součástí a zda její případný nedostatek je natolik intenzivní, aby zakládal jeho nezákonnost. V projednávané věci formulační nepřesnosti uvedené v rozhodnutí žalovaného ohledně použitého znění zákona o DPH neměly žádný dopad do práv stěžovatelky [a ani mít nemohly, neboť znění stěžejních ustanovení zákona o DPH, podle něhož správní orgány postupovaly, byla shodná pro všechna zdaňovací období (srov. bod [34] shora)], proto samy o sobě nemohly způsobit nezákonnost rozhodnutí (přiměřeně srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2010, č. j. 2 Afs 180/2006 - 75, nebo ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25). Standardně je nutno vycházet z toho, že formulace používaná v rozhodnutích odkazující na aplikaci konkrétního zákona „*ve znění pozdějších předpisů*“ (jak uváděl správce daně) nebo „*v rozhodném znění*“ je dostatečná; *a priori* je nutno předpokládat použití správného znění zákona správním orgánem. Námitka aplikace nesprávného znění právního předpisu by tak mohla být na místě, pokud by z odůvodnění rozhodnutí správního orgánu vyplývalo, že správní orgán materiálně postupoval podle nesprávného znění právního předpisu, tedy např. aplikoval odlišnou hypotézu právní normy, než jaké bylo její rozhodné znění. K tomu však v projednávané věci nedošlo.

[72] Nejvyšší správní soud tak z výše popsanych důvodů námitce aplikace nesprávného právního předpisu správními orgány nepřisvědčil.

V. Závěr a náklady řízení

[73] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou.

[74] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. června 2013

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu