



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdu a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **KAISER, s.r.o.**, se sídlem Nádražní 753, Rožmitál pod Třemšínem, zastoupený JUDr. Dagmar Říhovou, advokátkou se sídlem ul. 28. října 184, Příbram VII, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31 (pův. žalovaný: Finanční ředitelství v Praze), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 9. 2013, č. j. 8 Af 19/2010 – 109 (Městským soudem v Praze nesprávně uvedené č. j. 8 Af 19/2010 – 102),

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 9. 2013, č. j. 8 Af 19/2010 – 109, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Tímto rozsudkem městský soud zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze (dále též „původní žalovaný“) ze dne 6. 8. 2009, č. j. 3356/09 – 1300 – 506729, č. j. 3357/09 – 1300 – 506729 a č. j. 3358/09 – 1300 – 506729, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti platebním výměrům Finančního úřadu v Příbrami ze dne 2. 7. 2008, kterými byla stěžovateli na základě výsledků daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období říjen 2005 ve výši 264 909 Kč ze základu daně 1 394 259 Kč, za listopad 2005 ve výši 257 696 Kč ze základu daně 1 356 294 Kč a za prosinec 2005 ve výši 106 359 Kč ze základu daně 559 784 Kč.

Městský soud v napadeném rozsudku k žalobním námitkám dovodil, že daňová kontrola u žalobce byla provedena zákonným způsobem, přičemž závěry uvedené v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, byly překonány stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou přístupná na <http://nalus.usoud.cz>), podle kterého oprávnění provést daňovou kontrolu dává správci daně pravomoc zahájit ji u jakéhokoli subjektu, a to i bez konkrétního podezření na to, že daňový subjekt neplní své daňové povinnosti, tedy čistě jen za účelem ověření správnosti údajů, které ohledně svých daňových povinností konkrétní daňový subjekt prezentuje. Postup správce daně byl v souladu s tímto názorem, neboť žalobce byl vyrozuměn o provedení daňové kontroly a o tom, jakých daní se bude týkat a za jaké období.

Městský soud nepřisvědčil ani dalším námitkám stěžovatele, v nichž stěžovatel žalovanému vytýkal nesprávné zhodnocení provedených důkazů, když městský soud konstatoval, že žalovaný uvedl důvody, které jej vedly k jeho závěrům, se kterými se městský soud ztotožnil.

Městský soud dovodil, že žalovaný postupoval správně, provedené důkazy hodnotil jednotlivě i ve vzájemné souvislosti ve smyslu ust. § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), a dospěl k správnému závěru, že faktury údajně vydané společnostmi BENAD s. r. o., BLAMIN s. r. o. a ESKADA CZ v. o. s. nezobrazují uskutečněné obchody mezi stěžovatelem a těmito společnostmi, přestože mají formální náležitosti. V daňovém řízení totiž bylo zjištěno, že jednatelka společnosti BENAD s. r. o. Lucie Kohoutová neudělila plnou moc panu P., podpis Lucie Kohoutové nebyl ověřen notářkou JUDr. Stanislavou Ferešovou a společnost BENAD s. r. o. se stěžovatelem neuzavřela smlouvu o dílo ze dne 8. 9. 2005, ani nevystavila předmětné faktury. Účty, na které byly stěžovatelem zaslány peněžní prostředky, nikdy nebyly ve vlastnictví společnosti BENAD s. r. o. a D. P. neprochází evidencí cizinecké policie. Pokud jde o společnost BLAMIN s. r. o., pak informace poskytnuté Mgr. Ka. a svědkem K., které se týkají navázání spolupráce a realizace úhrad jsou rozporné, výpověď svědka K. je nevěrohodná, přičemž znaleckým posudkem bylo zjištěno, že podpisy na předmětných fakturách a výdajových pokladních dokladech nevytvořil M. K. Dále městský soud dospěl k závěru, že ani statutární zástupce ESKADA CZ v. o. s. Petr Veszpremi předmětné faktury nevystavil, nepodepsal, peníze nepřijal a neudělil plnou moc I. B. k jednání za ESKADA CZ v. o. s., což plyne i ze znaleckého posudku JUDr. Petra Blažka. Výpovědi svědků nepotvrdily tvrzení stěžovatele, že fakturované dodávky byly uskutečněny právě společnostmi BENAD s. r. o., BLAMIN s. r. o. a ESKADA CZ v. o. s.

Městský soud dále poukázal na skutečnost, kterou uvedl i žalovaný ve svých rozhodnutích, že daňové řízení nebylo vedeno směrem ke zjištění, jaké konkrétní výrobky byly vyrobeny, ale zda předmětné dodávky dodaly právě fakturující společnosti BENAD s. r. o., BLAMIN s. r. o. a ESKADA CZ v. o. s. Předmětem kontroly bylo (mimo jiné) ověření oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na základě stěžovatelem předložených dokladů, na kterých jsou jako dodavatelé uvedeny právě jmenované společnosti. Městský soud zdůraznil, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty je koncipován ve smyslu ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro daná zdaňovací období (dále jen „ZDPH“), podstatně přísněji, než jak je tomu u daně z příjmů právnických osob. Podle ZDPH plátce prokazuje nárok na odpočet DPH daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle

pokračování

zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 ZDPH u plátců, kteří nevedou účetnictví. Zákon stanoví přímou povinnost plátců daně (daňovému subjektu) prokázat správci daně, že došlo k plnění, o němž bylo účtováno, což musí být doloženo daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem, tedy subjektem, který je sám evidován a registrován jako plátců daně z přidané hodnoty. Otázka totožnosti tohoto dodavatele je tedy podstatná, protože jen je-li jeho totožnost nepochybně určena, lze učinit závěr o tom, zda je plátcem daně z přidané hodnoty a zda jím vystavené účetní doklady jsou daňovými doklady ve smyslu § 73 ZDPH nebo nikoli. V projednávané věci ve všech případech dospěly finanční orgány k závěru, že k takovému nepochybnému prokázání totožnosti dodavatele nedošlo. Nárok na odpočet DPH měl být uplatněn na základě faktur vystavených společnostmi BENAD s. r. o., BLAMIN s. r. o. a ESKADA CZ v. o. s. V průběhu daňového řízení však nebylo spolehlivě doloženo, že plnění stěžovateli poskytly právě tyto společnosti. Městský soud konstatoval, že řízení před finančními orgány bylo obsáhlé, když byla vyslýchána řada svědků, byly opatřovány nejrozličnější písemné podklady a skutkové okolnosti byly zjištěny v náležité míře. Závěrem městský soud uvedl, že žalobní námitky nejsou důvodné, žalovaný v napadených rozhodnutích řádně vysvětlil, proč dospěl k závěru, že předmětné faktury nebylo možné podle § 73 odst. 1 ZDPH považovat za daňový doklad, který byl vystaven plátcem a proč nebyl stěžovateli nárok na odpočet uznán, neboť nebyly splněny podmínky nároku na uplatnění odpočtu DPH u přijatého zdanitelného plnění uvedené v § 72 odst. 1, 2 ZDPH.

II. Kasační stížnost

Rozsudek městského soudu napadl stěžovatel kasační stížností z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právních otázek městským soudem v předcházejícím řízení podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. tj. vady 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, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

Stěžovatel odkázal na to, že již v žalobě poukázal na skutečnost, že původní žalovaný nebral v úvahu výpovědi svědků N., K., H., K. a sdělení J. Ka. Původní žalovaný hodnotil bez dalšího svědecké výpovědi označených svědků jako nevěrohodné, aniž by jakkoli uvedl, z jakého důvodu k tomuto závěru dospěl.

Stěžovatel zdůraznil, že žaloba směřující proti rozhodnutím původního žalovaného byla postavena na dvou argumentech. Prvním byla skutečnost, že stěžovateli nebyly sděleny důvody pro zahájení daňové kontroly, která u něj proběhla. Se stěžovatelem před jejím zahájením nikdo věc žádným způsobem neprojednal a při zahájení daňové kontroly správce daně stěžovateli nesdělil jakékoli pochybnosti ohledně správnosti stanoveného základu daně nebo vyměřené daně samotné. Stěžovatel shledává takový postup nezákonným, neboť nález Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07 nelze považovat za překonaný ani stanoviskem pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. – ÚS st-33/11, ve kterém

Ústavní soud pouze dospěl k závěru, že u všech úkonů, které provádí správce daně (včetně daňové kontroly), musí postupovat v souladu s principem proporcionality, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným.

Stěžovatel dále namítl, že městský soud v napadeném rozsudku zcela pominul skutečnost, že sám původní žalovaný v napadených rozhodnutích nezpochybnil existenci výrobků či prací dodaných stěžovateli, ale pouze zpochybnil deklarovaného dodavatele.

Stěžovatel však nemůže vést žádná soukromá šetření, zda bankovní účet, na který poskytl plnění za služby, je účtem toho, kdo fakturu za výrobky či služby vystavil, či zda je tento účet ve vlastnictví jiného subjektu. Stěžovatel hradil své povinnosti za dodávky zboží a služeb vůči společností BENAD s. r. o., BLAMIN s. r. o. a ESKADA CZ v. o. s. nikoli v hotovosti, nýbrž převodem na bankovní účty. Správce daně tedy měl z dokladů předložených stěžovatelem k dispozici údaj, na jaké účty vedené u tuzemských bankovních domů stěžovatel plnění poskytoval. Původní žalovaný však ponechal tato tvrzení stěžovatele bez jakékoli odezvy, nepodnikl žádná šetření u bankovních domů, u kterých byly tyto účty vedeny za účelem zjištění, kdo je majitelem těchto účtů. Tuto skutečnost ponechal bez povšimnutí také městský soud.

Městský soud ponechal rovněž bez jakékoli odezvy tvrzení stěžovatele, že nemůže prověřovat, zda za společnost jednají osoby, kterým byla statutárním orgánem této společnosti udělena plná moc, neboť stěžovatel jako soukromoprávní subjekt není oprávněn prověřovat pravost podpisu na plné moci, zejména, jde-li o podpis ověřený. V možnostech stěžovatele ani není procházet evidencí cizinecké policie.

Posledními dvěma námitkami stěžovatel městskému soudu tedy rovněž vytýká, že se nevypořádal se všemi jeho žalobními body, tyto námitky je proto třeba podřadit pod důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. tvrzenou nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel setrval na svých kasačních námitkách.

III. Vyjádření ke kasační stížnosti

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti stěžovatele s poukazem na skutečnost, že přes rozsáhlé dokazování stěžovatel neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že příslušné účetní doklady byly vystaveny právě jím deklarovaným dodavatelem – společností ESKADA CZ v. o. s. K námitce stěžovatele o „*účelovém vyhledávání důkazních prostředků v neprospěch odvolatele*“ již v napadených rozhodnutích žalovaný konstatoval, že takové důkazní prostředky by neměly existovat a stěžovatel tak nepřímou potvrzuje jejich existenci, což „*ve prospěch zákonnosti a standardnosti jeho obchodních aktivit nesvědčí*“. Za nepochopení věci žalovaný považuje výroky stěžovatele, že žalovaný nezpochybnil existenci výrobků či prací dodaných stěžovateli, že nebylo zpochybněno, že deklarovaný výdaj skutečně nastal a že k předmětným obchodům a dodávkám skutečně došlo. Žalovaný naopak zdůraznil, že vůbec nebylo prokázáno, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, neboť neexistoval žádný důkaz, nebyla zde žádná důvěryhodná osoba, která by mohla deklarované údaje a tvrzení potvrdit. Předložené formálně bezvadné doklady se během daňového řízení ukázaly jako naprosto nedůvěryhodné. Podle žalovaného lze

pokračování

předpokládat, že realizované „obchody“ byly záměrně netransparentní, včetně netransparentních plateb v hotovosti nekompetentním osobám.

K námitce stěžovatele, že původní žalovaný nepodnikl šetření u bankovních domů za účelem zjištění, kdo je majitelem účtů, na které poukazoval stěžovatel platby za dodávky, žalovaný uvedl, že tato šetření byla provedena již správcem daně, což podrobně rozvedl.

Žalovaný dále uvedl, že zjišťovat, o jaké základní „nezákonné jednání třetích osob“ šlo (nabízí se dodávky kradeného dřeva), není v pravomoci (posláním) správce daně. Stěžovatel shrnul, že je nepochybné, že stěžovatelem nebyl předložen jediný důkazní prostředek jednoznačně prokazující, že fakturované dodávky byly deklarovanými dodavateli skutečně provedeny, ani soubor důkazních prostředků, které by k tomuto závěru vedly. Sporné dodávky byly nepochybně získány jinak než od deklarovaných dodavatelů. Správce daně tedy oprávněně zpochybnil deklarované dodavatele a tím i skutečnou hodnotu dodávek.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Poté, co Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti, dospěl zdejší soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou tvrzené nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu; teprve pokud by této výtce nepřisvědčil, mohl by zkoumat námitky směřující do právního posouzení věci samé, neboť pouze v případě přezkoumatelného rozhodnutí je zpravidla možno hodnotit i jeho zákonnost. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je vadou natolik závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat *ex officio*, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud při posuzování přezkoumatelnosti napadeného rozsudku vycházel z ustálené judikatury Ústavního soudu [např. nálezu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, (N 85/8 SbNU 287) či ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02, (N 155/35 SbNU 147); dostupná také na internetové adrese nalus.usoud.cz], podle níž jedním z principů, které představují součást práva na spravedlivý proces, je i povinnost soudů svá rozhodnutí řádně odůvodnit. Z odůvodnění rozhodnutí musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné soudní rozhodnutí totiž nedává záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle či způsobem porušujícím právo na spravedlivý proces.

K otázce nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí se Nejvyšší správní soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, v němž uvedl, že „[n]edostatkem důvodů nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž

nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“ Za nepřezkoumatelné je dle navazující judikatury zdejšího soudu třeba považovat též rozhodnutí, v němž se soud nevypořádá se všemi žalobními body (rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74), nebo rozhodnutí, ze kterého není „[z]řejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, [a to] zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na niž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.“ (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS).

S ohledem na právě uvedené zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu a dospěl k závěru, že jeho odůvodnění uvedeným požadavkům neodpovídá. Napadený rozsudek totiž trpí závažnými nedostatky, jež ho činí nepřezkoumatelným ve smyslu výše uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu.

Stěžovatel již v žalobě vznesl námitku, kterou uplatnil i nyní jako námitku kasační, že stěžovatel nemůže prověřovat, zda za společnost jednájí osoby, kterým byla statutárním orgánem této společnosti udělena plná moc, neboť stěžovatel jako soukromoprávní subjekt není oprávněn prověřovat pravost podpisu na plné moci, zejména, jde-li o podpis ověřený, a že v možnostech stěžovatele ani není procházet evidencí cizinecké policie. Stěžovatel rovněž městskému soudu vytýká, že touto námitkou se v napadeném rozsudku nezabýval. V tomto případě je nutné dát stěžovateli za pravdu, neboť městský soud v napadeném rozsudku tuto námitku skutečně pominul.

Městský soud přitom byl povinen se v rozhodnutí o žalobě vypořádat se všemi žalobními námitkami. Zamítnul-li proto městský soud žalobu, přičemž se opomenul vypořádat s výše uvedenou námitkou, nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu než jeho rozhodnutí zrušit pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Vzhledem k tomu, že důvod nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu posuzujícího více oddělitelných otázek je dán jen ve vztahu k některým z nich, posoudil Nejvyšší správní soud k stížním námitkám ostatní oddělitelné otázky, které mají význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (srov. obdobně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74).

Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční, dle které je stěžovatel povinen v kasační stížnosti uvést, z jakých důvodů napadá rozhodnutí krajského soudu a proč považuje výroky jeho rozhodnutí za nezákonné. Kvalita námitek pak určuje, jaké ochrany se stěžovateli dostane u kasačního soudu. S ohledem na uvedenou zásadu a také zásadu *vigilantibus iura* pak není na místě, aby soud za stěžovatele domýšlel argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které jeho kasační stížnost podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci právního zástupce stěžovatele.

Konkretizaci kasačních námitek přitom nelze nahradit pouhým zopakováním námitek uplatněných v žalobě či v odvolání proti správnímu rozhodnutí již proto, že tyto

pokračování

námítky směřovaly proti jinému rozhodnutí, než které je předmětem přezkumu ze strany kasačního soudu. Nejvyšší správní soud přezkoumává rozhodnutí, které se k bodům původně uplatněným v žalobě vyjádřilo a vypořádalo je; *kasační soud tedy může přezkoumat jen postup a právní názory prvostupňového soudu.*

Důvodná tedy není stížní námitka, že původní žalovaný nebral v úvahu výpovědi svědků N., K., H., K. a sdělení J. Ka. Stěžovatel touto námitkou napadá nikoli rozsudek krajského soudu, ale rozhodnutí žalovaného. V této souvislosti kasační soud opětovně zdůrazňuje, že může přezkoumat jen postup a právní názory krajského soudu jako soudu prvního stupně. Napadá-li proto stěžovatel postup a rozhodnutí žalovaného, nelze důvodnosti jeho námitek již z tohoto důvodu přisvědčit. Pouze pro úplnost zdejší soud dodává, že původní žalovaný se výpověďmi těchto osob v napadených rozhodnutích podrobně zabýval, hodnotil je jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Městský soud se pak v napadeném rozsudku poté, co zrekapituloval zjištění učiněná z těchto výpovědí a ostatních důkazních prostředků, se závěry původního žalovaného ztotožnil. Zdejší soud považuje za nadbytečné opětovně rekapitulovat obsah těchto výpovědí a zjištění učiněná z dalších důkazních prostředků, neboť tyto jsou obsahem podrobného odůvodnění napadených rozhodnutí původního žalovaného, jejich podstatný obsah rovněž uvedl městský soud v napadeném rozsudku. Za této situace proto kasační soud v tomto rozsahu odkazuje zejména na zjištění původního žalovaného a jeho hodnocení provedených důkazů v napadených rozhodnutích. V této souvislosti je také vhodné zdůraznit, že předmětná kasační námitka stěžovatele je zcela obecná, neboť stěžovatel neuvádí, v čem konkrétně měl původní žalovaný při hodnocení těchto výpovědí pochybit, k čemu konkrétně neměl přihlédnout a co konkrétně měl dle stěžovatele z těchto výpovědí vlastně zjistit.

Zdejší soud ve vztahu k tomu, co stěžovatel v kasační stížnosti namítá, konstatuje, že z rozhodnutí původního žalovaného je dále patrné, že stěžovatelem předložené formální doklady byly z výše popsaných důvodů zpochybněny. Jak ostatně již zdejší soud judikoval: *„Jakkoli z § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá, že prokazování nároků na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je deklarováno“* (srov. rozsudek ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 5/2011 - 130).

Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou vyhodnotil rovněž kasační námitku vytýkající finančním orgánům i městskému soudu nedostatečný rozsah zjišťování skutkového stavu ve vztahu k účtům, na které měl stěžovatel zasílat platby za uskutečněné dodávky a práce. Tato námitka nemůže být důvodná již proto, že stěžovatel v podané žalobě takovou konkrétní námitku (žalobní bod) nevzněl a městský soud tedy ani neměl důvod se jí zabývat. Obsáhlost žaloby je totiž dána zejména množstvím napadených rozhodnutí, když stěžovatel v člancích I. až XVI. pouze rekapituluje napadená rozhodnutí původního žalovaného a vlastní žalobní body vymezuje teprve v článku XVII. žaloby.

Nelze přisvědčit ani námitce stěžovatele, že nelze zahájit následnou kontrolu bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že kontrolovaný subjekt nesplnil své daňové povinnosti. Městský soud správně uvádí, že ze stanoviska pléna Ústavního soudu (sp. zn. Pl. ÚS – st. 33/11) vyplývá, že za nezákonný nelze bez dalšího považovat postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu. Pro úplnost považuje zdejší soud za

vhodné odcitovat následující klíčovou pasáž předmětného stanoviska: „II. senát Ústavního soudu se většinou neztotožnil s obecně formulovanými právními závěry přijatými I. senátem ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07 a akceptoval názory vyslovené v odlišném stanovisku Ivany Janů (uvedené v bodu 5), na něž II. senát v návrhu stanoviska pléna odkázal. Plénium Ústavního soudu návrh II. senátu na přijetí stanoviska přijalo.[...] Výklad pojmu daňové kontroly musí být v souladu s obecným významem termínu kontroly. Ten v teorii správního práva označuje postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuálně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy. Pojmovými znaky takových kontrol bývá možnost zahájení na základě podnětu či ex officio, zákonem upravený postup zahájení, regulace práv a povinností kontrolujících pracovníků i kontrolovaných subjektů, stanovení sankcí pro porušení takových povinností, oprávnění kontrolovaného subjektu podat námitky proti kontrole apod. Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba a priori nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 2/2009 - 52). Daňová kontrola je tedy institutem s preventivním významem, je nedílnou součástí správy daní, jejímž cílem je na místě ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Jde o jeden z rozhodujících právních institutů k dosažení cíle řízení a k omezení daňových úniků (viz důvodová zpráva k zákonu o správě daní a poplatků). Legitimním cílem v případě daňové kontroly prováděné dle § 16 zákona o správě daní a poplatků je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Omezení osobní sféry jednotlivce při realizaci daňové kontroly správcem daně je nutno posuzovat z hlediska principu přiměřenosti v každém konkrétním případě tak, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně (jako např. šikanózní postup zvolený ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07). Za takovýto postup však nelze bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu.“

Městský soud se v napadeném rozsudku vyjádřil také k otázce existence výrobků a prací dodaných stěžovateli a významu prokázání skutečnosti, že je dodal právě deklarovaný dodavatel. Městský soud v této souvislosti uvedl, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty je koncipován ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH podstatně přísněji, než je tomu u daně z příjmů, neboť ZDPH stanoví přímou povinnost daňovému subjektu (plátcí daně) prokázat správci daně, že došlo k předmětnému plnění a zároveň tato skutečnost musí být doložena daňovým dokladem vystaveným subjektem (dodavatelem), který je sám evidován a registrován jako plátcem daně z přidané hodnoty. Městský soud v této souvislosti zdůraznil, že z výše uvedeného důvodu je určení totožnosti předmětného dodavatele pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty zcela zásadní, protože jen je-li jeho totožnost nepochybně určena, lze učinit závěr o tom, zda je plátcem daně z přidané hodnoty a zda jím vystavené účetní doklady jsou daňovými doklady ve smyslu ust. § 73 ZDPH nebo nikoliv.

Městský soud výše uvedeným přezkoumatelným způsobem vystihl jeden z rozdílů v principech uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cílů, jakkoli jde o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, přičemž dokazování ohledně nich vedené sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Jak plyne již z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142: „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

pokračování

z přidané hodnoty, nyní § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty – pozn. zdejšího soudu). 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. Zpravidla lze předpokládat, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty. Tato zásada však v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně; zejména tak tomu nebude např. tehdy, bude-li výdaj prokazatelně uskutečněn (o skutkovém stavu nebude pochyb), ale doklad v souvislosti s jeho prokázáním předložený, nebude vystaven plátcem DPH (nebude splněna jedna ze zákonných podmínek pro uplatnění nároku).“ V této souvislosti pak zbývá pro úplnost uvést, že důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem završujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Ust. § 73 ZDPH vyžaduje, aby plátce doložil nárok na odpočet daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi. Pochybnosti o správnosti, resp. pravdivosti takového dokladu lze však odstranit, resp. prokázat oprávněnost nároku jiným způsobem (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 – 79).

Závěry městského soudu jsou tedy nejen přezkoumatelné, ale rovněž správné, námitka stěžovatele, že městský soud pominul skutečnost, že sám původní žalovaný nezpochybnil existenci výrobků (prací) dodaných stěžovateli, ale pouze zpochybnil deklarovaného dodavatele, důvodná není.

Pro úplnost zdejší soud dodává (ačkoli kasační námitku v tomto směru stěžovatel nevzněl), že stěžovatel v žalobě navrhl také výslech konkrétních svědků městským soudem. Tento důkazní návrh rovněž městský soud pominul a nijak se jím v napadeném rozsudku nezabýval. Bude tedy třeba, aby se rovněž s tímto důkazním návrhem městský soud v dalším řízení vypořádal.

V. Celkové hodnocení kasační stížnosti a náklady řízení

Nejvyšší správní soud vzhledem ke shora uvedeným důvodům dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 *věta první před středníkem* s. ř. s. zrušil.

Zruší-li zdejší soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl dle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Závěrem Nejvyšší správní soud připomíná, že zrušení rozsudku městského soudu Nejvyšším správním soudem neznamená, že by po vrácení věci k dalšímu řízení nový rozsudek městského soudu již nemusel obsahovat veškeré náležitosti kladené na rozhodnutí městského soudu, a to včetně vypořádání všech žalobních námitek.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **není** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 26. září 2014

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu