



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **K. K.**, zast. Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem, se sídlem Ve Vinicích 553/17, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 21. 7. 2016, č. j. 52 Af 53/2015 – 41,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 21. 7. 2016, č. j. 52 Af 53/2015 - 41, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 10. 2015, č. j. 34176/15/5300-22441-711514, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o žalobě částku 11.228 Kč, k rukám jeho zástupce, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti částku 13.228 Kč, k rukám jeho zástupce, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.
Předcházející řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 10. 2015, č. j. 34176/15/5300-22441-711514, zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí - platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) ze dne 31. 10. 2013, č. j. 1089817/13/2809-24801-606817, jímž byla žalobci za zdaňovací období měsíce března roku 2013 vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 185.998 Kč.

[2] Žalovaný se na základě zjištěných skutečností ztotožnil se závěry správce daně a nepřisvědčil odvolacím námitkám žalobce. Konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno zakotvené v § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, když v průběhu daňového řízení nepředložil daňové doklady vystavené plátcem a neprokázal tak naplnění podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně stanovené v § 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“). Žalobcem předložené doklady č. 323092013, 323072013, 323082013 a 323102013 nelze považovat za daňové doklady ve smyslu ZDPH. Za takové doklady by mohly být považovány zjednodušené daňové doklady vystavené pomocí elektronického systému čerpací stanice žalobce, jejichž originály však žalobce nepředložil, ačkoli z jeho tvrzení vyplývá, že je musel mít ve své dispozici.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž v první řadě namítal, že nevystavoval faktury za prodej pohonných hmot jménem dodavatele ČEPRO, a.s., ale že předmětné doklady byly souhrnnými doklady, na kterých byly žalobcem sečteny údaje z jednotlivých daňových dokladů o prodeji pohonných hmot, u kterých hradil úhradu v době čerpání těchto pohonných hmot sám žalobce. Vyjádřil přesvědčení, že správce daně nepostupoval v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť ignoroval žalobcem navržené důkazy, které osvědčují oprávněnost uplatněného odpočtu DPH žalobcem, ačkoli žalobce jasně uvedl, kde se tyto doklady nacházejí. Žádný daňový zákon přitom žalobci neukládá, aby důkazy dopravil do sídla správce daně. Podle názoru žalobce tak postačuje, pokud provedení důkazů navrhne a správci daně sdělí, kde se nacházejí. Správce daně ani žalobci nesdělil, že by měl předmětné důkazy dopravit do jeho sídla. O účelovosti postupu správce daně podle žalobce svědčí také to, že výsledek postupu k odstranění pochybností se žalobcem neprojednal při ústním jednání, přestože tato povinnost vyplývá z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a § 147 odst. 4 daňového řádu. Ověření žalobcem navržených důkazů v prostorách, ve kterých žalobce podniká, v žádném případě není vyhledáváním důkazů správcem daně, ke kterému není správce daně povinen, jak tvrdí žalovaný.

[4] Žalobce má dále za to, že nárok na odpočet DPH ve smyslu § 73 odst. 5 ZDPH prokázal také důkazy zkopírovanými ze systému ČEPRO, a.s., které správci daně předal na CD. Správním orgánům vytknul, že neprovedly výsledek zaměstnance ČEPRO, a.s. M. D., který měl dosvědčit, že s údaji v elektronickém systému na čerpací stanici nejde manipulovat a kontroloval údaje ze systému a dále to, že uvedený dodavatel pohonných hmot věděl o tom, že někteří nájemci čerpacích stanic prodávali pohonné hmoty některým odběratelům svým jménem. Navrhl rovněž výsledek K. K., který měl prokázat, že na čerpací stanici dodávala pohonné hmoty pouze ČEPRO, a. s. a že prodeje pohonných hmot byly elektronickým systémem řádně evidovány, takže nemohlo dojít k tomu, že by na čerpací stanici byly prodávány pohonné hmoty jiných dodavatelů, či neevidované pohonné hmoty.

pokračování

[5] To, že žalobce v některých případech nakupoval pohonné hmoty za své finanční prostředky a s konečnými odběrateli pak prodeje zúčtoval za delší časové období je správci daně známo. Žalovaný nesdělil žalobci v průběhu odvolacího řízení, že by mu předmětné doklady nepostačovaly a neodstranil vadu postupu správce daně, když ani on věc se žalobcem neprojednal při ústním jednání. Žalobce poukázal na usnesení Policie ČR ze dne 27. 6. 2014, č. j. KRPE-87399-69/TČ-2013-171181, kterým odložila věc trestního oznámení správce daně pro nadměrný odpočet DPH projednávaný v posuzované věci a v němž mimo jiné konstatovala, že částky na jednotlivých zjednodušených daňových dokladech a na souhrnných dokladech za měsíc březen 2013 souhlasí. Konstatoval, že vzhledem k tomu, že dostával pohonné hmoty pouze od ČEPRO a. s., je logické, že množství pohonných hmot, prodaných jménem ČEPRO a. s. a množství pohonných hmot, prodaných pod označením čerpací stanice, muselo odpovídat v součtu množství pohonných hmot dodaných ČEPRO a. s., přičemž tu část pohonných hmot, prodávaných pod názvem čerpací stanice, hradil firmě ČEPRO, a. s. žalobce a tyto koupele a následné prodeje procházely přes účetnictví žalobce.

[6] Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozsudkem ze dne 21. 7. 2016, č. j. 52 Af 53/2015 – 41, žalobu zamítl a rozhodl dále, že účastníci nemají právo na náhradu nákladů řízení. Krajský soud předeslal, že mezi účastníky je nesporné, že žalobce jako provozovatel čerpací stanice EUROOIL v České Třebové pronajaté od obchodní společnosti ČEPRO, a. s. vykázal a uplatnil nárok na odpočet DPH z nákupu pohonných hmot v celkové výši 180 091,08 Kč, který prokazoval 4 fakturami (č. 323092013, 323072013, 323082013, 323102013). Z dokazování provedeného správcem daně vyplynulo, že uvedené faktury nebyly vystaveny plátcem na nich uvedeným, tj. společností ČEPRO, a.s.

[7] Žalobce v průběhu daňového řízení začal tvrdit, že zmíněné faktury nejsou daňovými doklady ve smyslu § 26 odst. 1 ZDPH, ale že se jedná o souhrnné údaje z jednotlivých zjednodušených daňových dokladů, které byly vystaveny za prodej pohonných hmot. Žalobce však tyto v průběhu daňového řízení správci daně nepředložil, ačkoliv u něj bylo prováděno místní šetření a žalobce byl výslovně vyzván k předložení podkladů, ve kterých dnech a v jakém množství byly odebrány pohonné hmoty, které byly vyúčtovány v období března 2013 výše uvedenými fakturami. Žalobce v žalobě ani nepopřel závěry žalovaného, že nepředložil originály zjednodušených daňových dokladů, ačkoliv by jimi vzhledem ke svému tvrzení, že pohonné hmoty nakoupil, měl disponovat a že tyto zjednodušené daňové doklady ani nevedl v evidenci pro účely DPH. S přihlédnutím k výše uvedenému se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že jelikož odvolatel nepředložil originály předmětných zjednodušených daňových dokladů, nelze mít postaveno na jisto, že těmito doklady skutečně disponuje.

[8] Krajský soud dále ve shodě se žalovaným poukázal na skutečnost, že z distribuční smlouvy uzavřené mezi společností ČEPRO, a. s. a žalobcem vyplývá, že žalobce je povinen prodávat jménem a na účet společnosti ČEPRO, a. s., kdy pohonné hmoty jsou až do okamžiku prodeje ve vlastnictví této společnosti, a že je žalobce oprávněn za uskutečněný prodej vystavovat daňové doklady, kdy se zavazuje však jen k jednomu zdanitelnému plnění vystavit pouze jediný daňový doklad. Z uvedené smlouvy tak

nevyplývá, že by žalobce byl oprávněn jménem společnosti ČEPRO, a.s. vystavovat jiné daňové doklady než účtenky. Tyto skutečnosti ostatně vyplývají i ze svědecké výpovědi Ing. H. ze společnosti ČEPRO, a.s. Krajský soud se s přihlédnutím k výše uvedenému ztotožnil také se závěrem žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu, když v průběhu daňového řízení nepředložil daňové doklady vystavené plátcem, a neprokázal tak naplnění podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně stanovené v § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH.

[9] Pokud žalobce v průběhu daňového řízení navrhoval provedení důkazů nacházejících se na čerpací stanici, avšak neoznačil, jakéže konkrétní doklady to mají být a jaké skutečnosti mají prokazovat, tak tyto doklady nebyly řádně identifikovány. Platná právní úprava navíc nestanoví povinnost správci daně, aby zmíněné důkazní břemeno plnil za daňový subjekt tím, že by se dostavil do místa označeného daňovým subjektem, kde by se důkazy měly nacházet, aniž tyto důkazy daňový subjekt zároveň identifikoval. Naopak v průběhu daňového řízení se správce daně dostavil na čerpací stanici, kde bylo provedeno místní šetření. Důkazního břemene se daňový subjekt nemůže zbavit ani s odkazem na vyhledávací povinnost správce daně (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Tuto povinnost totiž nelze vykládat v tom smyslu, že by zcela nahradila povinnost daňového subjektu tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti. V dané věci byl v daňovém řízení skutkový stav věci zjištěn dostatečně, správce daně a žalovaný se řádně zabývali tvrzeními žalobce.

[10] K námitce, že došlo k porušení § 147 odst. 4 daňového řádu, krajský soud uvedl, že postup k odstranění pochybností byl ukončen zákonným způsobem, o jeho průběhu byl sepsán úřední záznam, čímž správce daně splnil svou zákonnou povinnost seznámit žalobce s výsledkem postupu k odstranění pochybností, přičemž rovněž byla splněna povinnost správce daně odůvodnit rozhodnutí, tj. platební výměr, v souladu s § 147 odst. 2 daňového řádu. Na danou věc nebylo možné aplikovat § 147 odst. 4 daňového řádu, protože toto ustanovení je třeba považovat za speciální normu k obecnému pravidlu obsaženému v § 147 odst. 2 daňového řádu, které v daném případě bylo aplikováno. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 27. 1. 2014, č. j. 46 Af 29/2012 – 41, se týkal jiného případu a nelze jej v posuzované věci aplikovat.

[11] Výsledky zaměstnanců ČEPRO, a. s. M. D. a K. K. navržené žalobcem nebylo třeba provádět, neboť jimi nebylo možné zjistit nové skutečnosti relevantní pro posouzení věci. Usnesení Policie ČR, na které žalobce poukazoval, bylo vydáno v jiném řízení a nemohlo nahradit ty podklady, které měl v rámci svého důkazního břemene předložit žalobce v daňovém řízení.

II.

Obsah kasační stížnosti

[12] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost, v níž uvedl, že v počátku postupu k odstranění pochybností předložil na výzvu správce daně tzv. souhrnné doklady, o nichž se mylně domníval, že jde o daňové doklady. Tento svůj omyl ale v průběhu řízení před správním orgánem prvního stupně přiznal a navrhl jako důkazní prostředky skutečné daňové doklady, vydané dodavatelem ČEPRO, a.s. Nesouhlasil se závěry krajského soudu, že stěžovatel navrhoval provedení důkazů nacházejících se na čerpací stanici, avšak neoznačil, jakéže konkrétní doklady to mají být,

pokračování

jaké skutečnosti mají prokazovat, a řádně je neidentifikoval, a že platná právní úprava nestanoví správci daně povinnost, aby důkazní břemeno plnil za daňový subjekt tím, že by se dostavil do místa označeného daňovým subjektem, kde by se důkazy měly nacházet.

[13] Stěžovatel totiž již ve vyjádření ze dne 18. 10. 2013 k výsledku postupu k odstranění pochybností zmínil jak konkrétní doklady, tak i skutečnosti, které mají prokázat. Uvedl, že veškeré dodávky pohonných hmot dodává na čerpací stanici společnosti ČEPRO, a. s., která je plátcem DPH. Tato společnost dodala i pohonné hmoty, které nakoupil stěžovatel. Souhrnné doklady nejsou skutečné daňové doklady, ale souhrnné údaje z jednotlivých zjednodušených daňových dokladů, které stěžovatel obdržel na čerpací stanici při odebrání pohonných hmot v ten který den. Daňovými doklady jsou právě tyto zjednodušené doklady, které svědčí o odebrání pohonných hmot a zároveň dosvědčují, že stěžovatel odebrané pohonné hmoty uhradil společnosti ČEPRO, a.s. Stěžovatel hradil odebrané pohonné hmoty kartou společnosti ČEPRO, a.s., v hotovosti, popř. jinou kartou. Jako důkazy stěžovatel dále v tomto svém vyjádření navrhl ověření plateb kartou u společnosti ČEPRO, a.s. a ověření tvrzených skutečností v účetnictví stěžovatele a jeho evidencích.

[14] Argumentace krajského soudu, že stěžovatel při místním šetření na čerpací stanici nepředložil požadované doklady, není podle stěžovatele logická, neboť toto místní šetření předcházelo návrhu stěžovatele na provedení důkazních prostředků ze dne 19. 10. 2013. Stěžovatel má za to, že jestliže navrhl jako důkazní prostředky konkrétní doklady uložené na čerpací stanici, měl správce daně v souladu se zásadou spolupráce stanovenou v § 6 odst. 1 daňového řádu a § 92 odst. 2 téhož zákona tyto důkazní prostředky prověřit. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na důvodovou zprávu k naposledy uvedenému ustanovení daňového řádu, dle které správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěnými návrhy na provedení důkazních prostředků, pokud jsou však takové návrhy předloženy, musí se jimi zabývat, což však správní orgány neučinily. Správce daně ani nesdělil stěžovateli, co mu brání jeho návrhu na provedení navrhovaných důkazních prostředků vyhovět. Došlo tak k odepření zákonného práva stěžovatele na provedení navrhovaného důkazu vyplývajícího z § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Rovněž došlo k porušení povinnosti správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji (§ 92 odst. 2 daňového řádu).

[15] Závěr žalovaného, že z důvodu nepředložení originálů zjednodušených daňových dokladů stěžovatelem by mohlo dojít k situaci, že by nárok na odpočet daně z předmětného plnění byl uplatněn jiným subjektem, který případně drží originály předmětných daňových dokladů a nárok na odpočet daně by tak mohl být uplatněn vícekrát, označil stěžovatel za účelový a nesmyslný.

[16] V doplnění kasační stížnosti ze dne 11. 9. 2016 stěžovatel uvedl, že k důkazům předaným správci daně v rámci odvolacího řízení na nosiči dat žalovaný i krajský soud účelově tvrdí, že nemohou být použity k prokázání nároku na odpočet DPH, neboť stěžovatel nepředložil písemné zjednodušené doklady. Toto stanovisko je podle stěžovatele v rozporu s § 73 odst. 5 ZDPH a správní orgány nezohledněním těchto důkazů porušily § 92 odst. 2 a § 93 odst. 1 daňového řádu. Správnost údajů z předaného nosiče dat bylo možné ověřit na čerpací stanici v počítačovém systému, ze kterého byly staženy. Stěžovatel

poukázal mimo jiné na e-mail pana M. D. z ČEPRO a.s., z něhož je zřejmé, že tato společnost věděla o tom, že někteří nájemci čerpacích stanic prodávají pohonné hmoty tzv. „na sešit“, kdy nájemce hradí dodavateli pohonné hmoty a potom je svým zákazníkům přefakturuje, tedy dodavatel stěžovatele (společnost ČEPRO, a.s.) věděl o postupu, který stěžovatel praktikoval u některých stálých zákazníků. Jako důkaz stěžovatel dále připojil mimo jiné usnesení Policie ČR ze dne 27. 6. 2014, č. j. KRPE-87399-69/TČ-2013-171181, a úřední záznamy Policie České republiky ze dne 13. 1. 2014, 14. 1. 2014 a 15. 1. 2014 o podání vysvětlení zaměstnankyněmi stěžovatele ohledně důvodů stornování jednoduchých daňových dokladů v určitých případech.

[17] Stěžovatel dále zpochybnil závěr krajského soudu, že nebylo možné aplikovat § 147 odst. 4 daňového řádu, neboť má za to, že toto ustanovení je speciální k § 147 odst. 2 daňového řádu, a bylo tedy nutno postupovat podle § 147 odst. 4 daňového řádu a výsledek postupu k odstranění pochybností se stěžovatelem projednat. Toto ustanovení daňového řádu představuje provedení ústavního práva stěžovatele na projednání věci v jeho přítomnosti a je chráněno rovněž čl. 38 odst. 2 Listiny. Postupem správních orgánů však bylo stěžovateli toto právo odepřeno, neboť správní orgány se stěžovatelem výsledky postupu k odstranění pochybností neprojednaly při ústním jednání. V této souvislosti stěžovatel poukázal na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 27. 11. 2014, č. j. 46 Af 29/2012 – 41, který podle stěžovatele obsahuje obecně platnou a ústavně konformní úvahu aplikovatelnou také v posuzované věci, že seznámení daňového subjektu s výsledkem postupu k odstranění pochybností a projednání tohoto výsledku s daňovým subjektem jsou dvě různé věci a písemné seznámení daňového subjektu s výsledkem postupu k odstranění pochybností nelze považovat za projednání tohoto výsledku.

[18] Obsah písemnosti Splnění oznamovací povinnosti ze dne 1. 10. 2013, č. j. 1089599/13/2809-05400-607657, vyhotovené správcem daně svědčí o tom, že správce daně si byl dobře vědom toho, že určitou část pohonných hmot nakupoval a hradil stěžovatel, který pak část takto nakoupených pohonných hmot prodával odběratelům, s nimiž měl dohodu o měsíčních úhradách a část spotřeboval v rámci svého podnikání. O té části úhrady pohonných hmot, kterou stěžovatel hradil svému dodavateli svojí kreditní kartou, účtoval ve svém účetnictví včetně DPH. Z těchto nákupů si stěžovatel uplatnil daň z přidané hodnoty, z prodejů stěžovatel daň z přidané hodnoty odvedl. Jedinou chybou stěžovatele bylo, že tzv. souhrnné doklady nevystavil na své jméno jako dodavatele, ale na dodavatele „Čerpací stanice ČEPRO a. s.“, čehož správce daně účelově zneužil. Stejně jako ve zdaňovacím období březen 2013 postupoval stěžovatel již v roce 2011 a 2012 a správci daně byl tento postup stěžovatele znám.

[19] Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení kasační stížnosti

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal

pokračování

důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[21] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o posouzení, zda je správný závěr správních orgánů a krajského soudu, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH.

[22] Podle § 90 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném ke dni rozhodnutí žalovaného, *nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.* Podle odst. 3 téhož ustanovení, *pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.*

[23] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Podle odst. 4 téhož ustanovení, *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.*

[24] Podle § 93 odst. 1 daňového řádu, *jako důkazních prostředků lze 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.*

[25] Podle § 147 odst. 2 daňového řádu, *pokud se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, musí být rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodněn.* Podle odst. 4 téhož ustanovení, *dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.*

[26] Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH, *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*

[27] Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.

III. a. Skutečnosti a tvrzení relevantní pro posouzení věci

[28] Nejvyšší správní soud z obsahu správního spisu zjistil tyto skutečnosti relevantní pro posouzení věci: stěžovatel správci daně e-mailem zaslal dokument „Kniha DPH“ za

období 1. 3. 2013 – 31. 3. 2013, která mimo jiné obsahuje seznam uskutečněných zdanitelných plnění s DPH ve výši 21 %, v němž většinu tvoří prodej pohonných hmot. Při místním šetření u stěžovatele (na čerpací stanici) správce daně dne 16. 5. 2013 převzal kopie Faktury – daňového dokladu ze dne 31. 3. 2013 č. 323092013 na částku celkem 260.665,20 Kč, faktury za hotové ze dne 10. 3. 2013 č. 323072013 na částku celkem 264 161 Kč, faktury za hotové ze dne 20. 3. 2013 č. 323082013 na částku celkem 223 687 Kč a faktury za hotové ze dne 31. 3. 2013, č. 323082013 na částku celkem 289 155 Kč. Jako dodavatel je na všech těchto fakturách označen subjekt "ČS 323 ČEPRO, a. s.", s tím, že prodávajícím v případě pohonných hmot je ČEPRO, a. s., jako odběratel je uveden stěžovatel.

[29] Výzvou k odstranění pochybností ze dne 21. 5. 2013 správce daně stěžovatele vyzval, aby se vyjádřil k pochybnostem správce daně o správnosti a průkaznosti podaného daňového tvrzení a o pravdivosti údajů v něm uvedených, konkrétně o výši zdanitelných plnění přijatých v souvislosti s nákupem pohonných hmot na výše uvedených fakturách. Stěžovatel na tuto výzvu reagoval vyjádřením, v němž uvedl, že z uvedených faktur – daňových dokladů je patrné jak období, tak množství pohonných hmot, které byly odebrány na jím provozované čerpací stanici Čepro, č. 323, Česká Třebová. Dále uvedl, že část nakupovaných hmot dále prodal, viz sestava účtu 604.006, náklady na tento prodej jsou zachyceny v účetnictví na účtu 504.004 a spotřeba pro firemní účely je zaúčtována na účtu 501.500.

[30] Ve vyjádření ze dne 19. 10. 2013 k výsledku postupu k odstranění pochybností stěžovatel uvedl, že podle smlouvy, kterou uzavřel se společností ČEPRO, a. s., je oprávněn prodávat pohonné hmoty na čerpací stanici č. 323 jménem této společnosti a na její účet. Veškeré pohonné hmoty dodává na čerpací stanici společnost ČEPRO, a. s., která dodala i pohonné hmoty, které na čerpací stanici nakoupil stěžovatel. Pochybnosti správce daně pramení z nepochopení celé situace a možná též z nepřesného vyjádření stěžovatele, v němž chybně uvedl, že výše uvedené faktury jsou daňové doklady. Nejde však o skutečné daňové doklady, ale o souhrnné údaje z jednotlivých zjednodušených daňových dokladů, které stěžovatel obdržel na čerpací stanici 323 při odebrání pohonných hmot ten který den. Tyto souhrnné doklady vznikly na základě potřeby neúčtovat každý jednotlivý doklad zvlášť v účetnictví, ale zúčtovat jeden souhrnný doklad. Daňovými doklady jsou právě tyto zjednodušené doklady, které stěžovatel navrhl jako důkazní prostředky, stejně jako evidenci těchto zjednodušených daňových dokladů. Stěžovatel správci daně nikdy nesdělil, že by uvedené doklady vystavila společnost ČEPRO, a. s. V hlavičce každého jednotlivého dokladu není název ČEPRO, a. s., ale "ČS 323 ČEPRO, a. s." Z uvedeného je patrné, že doklady nevystavila společnost ČEPRO, a. s., ale že vznikly právě na čerpací stanici 323. Prodeje dalším společnostem (EKOBI, NEW ATLAS, RYDO a další) byly provedeny na čerpací stanici 323. Stěžovatel se všemi společnostmi uzavřel smlouvu o dodávkách pohonných hmot. Až z výslechu svědka Ing. H. H. (finanční ředitelky a místopředsdkyně představenstva společnosti ČEPRO, a. s.) vyplynulo, že takovýto prodej by mohl být v rozporu s distribuční smlouvou uzavřenou mezi stěžovatelem a touto společností. Když však stěžovatel smlouvy s uvedenými společnostmi koncipoval, dospěl k závěru, že takovýto postup není v distribuční smlouvě zakázán.

pokračování

[31] Jako důkaz, že dodavatel ČEPRO, a. s. o těchto prodeích věděl a dokonce dal i pokyn jak o nich účtovat (fakturovat), stěžovatel předložil e-mail M. D. ze společnosti ČEPRO, a. s., v němž nájemce čerpacích stanic této společnosti vyzývá, aby v případě, že prodávají pohonné látky tzv. „na sešit“ sdělili, kolika odběratelům a v jakém přibližném množství, přičemž rovněž uvedl, že prodej „na sešit“ znamená, že odběratel neplatí pohonné látky při odběru, ale dodatečně, případně pohonné hmoty hradí nájemce čerpací stanice a potom je zákazníkovi nafakturuje.

[32] Stěžovatel dále uvedl, že při prodeji pohonných hmot na čerpacích stanicích mají odběratelé zájem na měsíčních úhradách, čímž se jim zjednodušuje administrativa. Stěžovatel stejně jako další nájemci musí podle distribuční smlouvy každý den zaplatit společnosti ČEPRO, a.s. za odebrané pohonné hmoty, a tedy i za výše uvedené společnosti, které platily stěžovateli vždy na konci měsíce a neplatily tedy každý jednotlivý odběr pohonných hmot. V účetnictví se tyto nákupy začaly účtovat na zvláštních analytikách účtu 504.004 a „prodeje“ na účtu 604.006. K uvedeným pohonným hmotám se stěžovatel s účetní firmou stavěli tak, že je nejprve od společnosti ČEPRO, a. s. koupil stěžovatel a následně je prodal odběratelským společnostem. I v tomto případě do účetnictví nechťeli zaúčtovat každý jednotlivý nákup pro předmětné společnosti a vznikl tak souhrnný doklad, který se skládá z jednotlivých zjednodušených dokladů, které vznikly při načerpání pohonných hmot odběratelskými společnostmi. K prokázání tvrzených skutečností stěžovatel navrhl jako důkazy zjednodušené daňové doklady a jejich evidenci. Doklady o těchto dodávkách jsou uloženy na čerpací stanici a jsou též zaevidovány v počítači na této stanici. Tyto doklady stěžovatel navrhl jako důkaz o tom, že pohonné hmoty jím nakoupené dodala na čerpací stanici č. 323 společnost ČEPRO, a.s., která je plátcem daně. Skutečným dodavatelem pohonných hmot je společnost ČEPRO, a. s., které také byly zasílány úhrady za pohonné hmoty odebrané stěžovatelem. Stěžovatel uzavřel, že nárok na odpočet DPH uplatnil oprávněně, přičemž daňovými doklady, na jejichž základě uplatnil předmětný odpočet, nejsou uvedené souhrnné doklady, ale zjednodušené daňové doklady.

[33] K doplnění odvolání ze dne 4. 2. 2014 proti platebnímu výměru stěžovatel přiložil CD, které obsahuje textovou podobu účtenek vydaných na čerpací stanici v březnu 2013, přičemž na každé účtence je uvedeno datum a čas uskutečnění zdanitelného plnění, její číslo, druh zakoupeného zboží, částka, jakým způsobem byla částka zaplacená – v hotovosti, kartou a na některých účtenkách je rovněž uveden plátce DPH, který je specifikován firmou a identifikačním číslem. Toto CD dále obsahuje výpis z účtu ke kreditní kartě stěžovatele vedeného u Komerční banky, a. s., který obsahuje mimo jiné desítky položek (plateb nákupů) na čerpací stanici v období od 6. 2. 2013 do 5. 4. 2013, dokument ve formátu PDF nazvaný „PHM 03/2013 Příloha k sběrným dokladům“, v němž je k účtenkám uvedeno jejich číslo a dále druh koupené pohonné hmoty, její množství, částka za tento nákup, a dále dokument ve formátu PDF nazvaný „PHM 0313 Příloha k výpisu z účtu“ v němž jsou uvedeny finanční toky (pohyby peněz) na kreditní kartě stěžovatele.

[34] V doplnění odvolání ze dne 14. 3. 2014 stěžovatel uvedl, že správce daně úmyslně zkresluje skutečnost, neboť mu bylo z jeho dřívější činnosti známo, že souhrnným dokladům, vydaným stěžovatelem jako doklady „ČS 323 ČEPRO“, odpovídají jednotlivé

daňové doklady vydané elektronickým systémem ČEPRO, a.s. na čerpací stanici. Veškerým jednotlivým daňovým dokladům, vydaným elektronickým systémem ČEPRO, a. s. na čerpací stanici pak odpovídají dodací listy a daňové doklady vydané dodavatelem ČEPRO, a. s. Předmětné daňové doklady odpovídající předloženým souhrnným daňovým dokladům stěžovatel předal v elektronické podobě správci daně dne 4. 2. 2014 a v případě potřeby lze tyto elektronické doklady zkontrolovat podle listinných dokladů „vyjetých“ z pokladen na čerpací stanici. Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že systém zásobování čerpací stanice pohonnými hmotami i jejich prodej je sofistikovaný a neumožňuje nepatřičný zásah, který by údaje o dodávkách a prodeji pohonných hmot zkreslil. Navrhl výslech zaměstnance ČEPRO, a. s. M. D., který by měl dosvědčit, že s údaji v elektronickém systému na čerpací stanici nelze manipulovat, že údaje ze systému kontroloval a že dodavatel pohonných hmot věděl o tom, že nájemci čerpacích stanic prodávali pohonné hmoty některým odběratelům svým jménem. Stěžovatel dále navrhl výslech svědkyně K. K., který by měl prokázat, že na čerpací stanici dodávala pohonné hmoty pouze společnost ČEPRO, a. s. přičemž prodeje pohonných hmot byly elektronickým systémem řádně evidovány, takže nemohlo dojít k tomu, že by na čerpací stanici byly prodávány pohonné hmoty jiných dodavatelů či neevidované pohonné hmoty.

[35] V dalším doplnění odvolání ze dne 19. 1. 2014 stěžovatel jako důkaz navrhl usnesení Policie ČR ze dne 27. 6. 2014, č. j. KRPE-87399-69/TČ-2013-171181, v němž je konstatováno, které doklady byly předloženy, a že se stěžovatel krácení daně nedopustil.

[36] Správce daně v průběhu řízení obstaral tyto důkazy: Distribuční smlouvu a nájemní smlouvu, včetně dodatků, uzavřené mezi stěžovatelem a společností ČEPRO, a. s., dodací nákladní listy, měsíční uzávěrky čerpací stanice stěžovatele v období od 1. 1. 2010 do 31. 3. 2013, data v elektronické podobě vztahující se k dodavatelsko odběratelským vztahům společnosti ČEPRO, a. s. se stěžovatelem, výpis z účtů stěžovatele ke kreditním kartám u Komerční banky, a. s. a České spořitelny, a. s. Správce daně dále vyslechl finanční ředitelku a místopředsedkyni představenstva ČEPRO, a. s. Ing. H. H., která popsala, jakým způsobem jsou upraveny smluvní vztahy mezi nájemci čerpacích stanic a touto společností a jakým způsobem v rámci těchto smluvních vztahů probíhají dodávky pohonných hmot a obchodování s nimi.

III. b. Posouzení námitek stěžovatele

[37] S přihlédnutím k výše uvedenému Nejvyšší správní soud přisvědčil námitce stěžovatele, v níž namítal nesprávnost závěru krajského soudu, že stěžovatel neoznačil konkrétní důkazy nacházející se na čerpací stanici. Stěžovatel totiž již ve výše zmíněném vyjádření k výsledku postupu k odstranění pochybností navrhl zcela konkrétní důkazy v podobě zjednodušených daňových dokladů a jejich evidence a uvedl, že se nacházejí na čerpací stanici. V tomto vyjádření navíc stěžovatel detailně popsal způsob, kterým prováděl obchody s pohonnými hmotami, z nichž posléze uplatňoval odpočet DPH, a je tudíž zřejmé, jaká tvrzení a skutečnosti těmito doklady hodlal prokázat.

[38] Důvodnou naproti tomu Nejvyšší správní soud neshledal námitku stěžovatele, jenž nesouhlasil s názorem krajského soudu, že platná právní úprava nestanoví správci daně povinnost, aby důkazní břemeno plnil za daňový subjekt tím, že by důkazní prostředky

pokračování

sám vyhledával na místě označeném daňovým subjektem. Nejvyšší správní soud k tomuto závěru dospěl s ohledem na závěry uvedené v odborné literatuře: „*povinnost správce daně dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně tak na jedné straně příkazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejdůsledněji, na straně druhé limitem pro toto pravidlo je důkazní povinnost daňového subjektu spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Neznamená to tedy, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků. Pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek. Důkazní povinnost daňového subjektu je normována ve shodě s předchozí právní úpravou (srov. § 31 odst. 9 zák. o správě daní a poplatků). Je postavena na zásadě, že daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat a vedle toho též povinnost toto své tvrzení doložit. Tato poněkud odlišná koncepce dokazování vychází z podstaty daňového řízení, v němž je skutkovým základem tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Důkazní břemeno daňového subjektu neznamená, že ten musí prokazovat cokoli, co je pro správné zjištění a stanovení daně podstatné, nýbrž jen skutečnosti, které sám uvádí (tvrdí). Vztahuje se ke skutečnostem, jež je povinen uvést (tvrdit) např. v daňovém přiznání, tedy skutečnostem upínajícím se výlučně k daňové povinnosti subjektu.“ (Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011 – komentář k § 115 odst. 1). Ve shodě s krajským soudem Nejvyšší správní soud dále poukazuje na rozsudek ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013 – 30, v němž zdejší soud vyslovil, že „*jakkoliv má totiž správce daně povinnost zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji, nelze ji vykládat v tom smyslu, že by zcela nahradila stěžovatelskou povinnost tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na přednostní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS).*“ Z výše uvedeného je zřejmé, že je primárně povinností daňového subjektu unést důkazní břemeno tím, že předloží důkazy prokazující jeho daňová tvrzení správci daně. Při správě daní se totiž na rozdíl od trestního řízení neuplatňuje zásada vyhledávací, byť správce daně může provádět i dokazování na základě své úvahy. Návrhy daňového subjektu na provedení důkazních prostředků správce daně nezavazují, je však povinen se s nimi vypořádat.*

[39] Stěžovatel byl navíc výzvou správce daně ze dne 21. 5. 2013, č. j. 792336/13/2809-24801-606817, vyzván, aby se k pochybnostem správce daně ohledně údajů jím uvedených vyjádřil a předložil podklady dokládající, ve kterých dnech a v jakém množství byly v březnu 2013 odebrány pohonné hmoty od dodavatele označeného jako „ČS 323 ČEPRO, a.s.“ a podklady ověřující spotřebu pohonných hmot nakoupených stěžovatelem v březnu 2013. Stěžovatel přitom tyto doklady s velkou pravděpodobností k dispozici měl, neboť je (v elektronické podobě) posléze přiložil k doplnění odvolání ze dne 4. 2. 2014 a zřejmě disponoval rovněž jejich originály v listinné podobě, což vyplývá z usnesení Policie ČR ze dne 27. 6. 2014, č. j. KRPE-87399-69/TČ-2013-171181, o odložení

trestního stíhání stěžovatele, v němž je uvedeno, že policejní orgán při provedeném šetření zajistil originály zjednodušených daňových dokladů – paragony za měsíc březen 2013. S ohledem na výše uvedené tak je zřejmé, že nedošlo ani ke stěžovatelem tvrzenému porušení § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu, dle kterého *daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhopat provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici*. V této souvislosti je třeba uvést, že v posuzované věci správce daně neprováděl daňovou kontrolu ale postup k odstranění pochybností, v rámci něhož je právo daňového subjektu na předložení důkazních prostředků normováno v § 89 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel však toto své právo v řízení před správcem daně ve vztahu ke zjednodušeným daňovým dokladům nevyužil, neboť je na CD předložil až v doplnění odvolání.

[40] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že mu správce daně nesdělil, proč nevyhověl jeho návrhu na provedení navrhovaných důkazních prostředků, neboť správce daně se s tímto návrhem stěžovatele vypořádal v platebním výměru, v němž poukázal na skutečnost, že stěžovatel doklady prokazující množství odebraných pohonných hmot nepředložil při místním šetření dne 16. 5. 2013 ani na výše uvedenou výzvu správce daně ze dne 21. 5. 2013, a vysvětlil, proč neprovedl stěžovatelem navržené dokazování.

[41] Stěžovatel v kasační stížnosti s přihlédnutím ke skutečnosti, že místní šetření předcházelo jeho návrhu ze dne 19. 10. 2013 na provedení důkazních prostředků, označil za nelogický závěr krajského soudu, že stěžovatel při místním šetření nepředložil požadované doklady. V případě této námítky Nejvyšší správní soud z obsahu protokolu o místním šetření ze dne 16. 5. 2013 zjistil, že v průběhu tohoto šetření správce daně stěžovatele vyzval k předložení daňových dokladů vztahujících se k nákupu a prodeji pohonných hmot, které jsou zaevidovány v evidenci, výslovně však specifikoval, že se jedná o výše již zmíněné 4 faktury – souhrnné daňové doklady, neboť uvedl, že se jedná o dodavatele „ČS 323 ČEPRO, a.s.“ a uvedl čísla těchto konkrétních faktur evidovaných v záznamní evidenci. Po ověření těchto dokladů správce daně požádal stěžovatele o vyhotovení jejich kopií. Pokud tedy stěžovatel při tomto místním šetření nepředložil zjednodušené daňové doklady, nelze mu to vytýkat, neboť k ničemu takovému nebyl ani vyzván a mezi účastníky řízení je nesporné, že v počátku postupu k odstranění pochybností stěžovatel považoval za daňové doklady dokládající jeho nárok na odpočet DPH z předmětných plnění výše uvedené faktury, nikoli zjednodušené daňové doklady, které předložil na CD až později (v průběhu odvolacího řízení). K předložení všech relevantních daňových dokladů byl vyzván až na základě výsledků místního šetření již zmíněnou výzvou správce daně ze dne 21. 5. 2013.

[42] Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti dále namítal pochybení krajského soudu i žalovaného správního orgánu spočívající v tom, že nezohlednily důkazy předložené správci daně v rámci odvolacího řízení na nosiči dat, s odůvodněním, že stěžovatel nepředložil písemné zjednodušené daňové doklady (účtenky). K této námitce Nejvyšší správní soud v prvé řadě konstatuje, že podle § 93 odst. 1 daňového řádu je důkazním prostředkem jakýkoli podklad, jímž lze zjistit skutečný stav věci, resp. ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Z žádného ustanovení daňového řádu nevyplývá, že by písemné doklady nemohly být předloženy v elektronické podobě, či že

pokračování

by musely být předloženy v originálu v listinné podobě, jinak k nim není možné přihlížet. To by ostatně nebylo ani praktické, neboť dochází ke stále častějšímu využívání výpočetní techniky a elektronických prostředků komunikace a tyto prostředky slouží k dosažení vyšší efektivity a jednoduchosti při komunikaci a přenosu relevantních informací. Z § 93 odst. 1 daňového řádu tak ve vztahu k důkazům (důkazním prostředkům) vyplývá pouze podmínka, že nesmí být získány v rozporu s právním předpisem. Závěr žalovaného uvedený v bodě 18 jeho rozhodnutí, že jelikož stěžovatel nepředložil originály předmětných zjednodušených daňových dokladů, nelze mít postaveno najisto, že těmito doklady skutečně disponuje, proto neobstojí. Tento závěr žalovaného je navíc nesprávný také z toho důvodu, že z obsahu správního spisu vyplývá, že žalovaný si byl vědom toho, že originály těchto dokladů existují, neboť z úředního záznamu ze dne 3. 2. 2015, č. j. 141987/15/2809-60563-603352, vyplývá, že pracovník správce daně telefonicky u policejního komisaře zjistil, že originály zjednodušených daňových dokladů stěžovatel Policii ČR předložil při šetření provedeném v místě jeho podnikání a Policie ČR tyto doklady ve svém držení již nemá. To, že stěžovatel originály zjednodušených daňových dokladů disponuje, vyplývá rovněž z výše uvedeného usnesení Policie ČR o odložení trestního stíhání stěžovatele (na něž stěžovatel poukázal v průběhu odvolacího řízení), v němž je uvedeno, že policejní orgán zajistil originály zjednodušených daňových dokladů – paragonů za měsíc březen 2013. Ve světle zjištění, že stěžovatel originály daňových dokladů disponuje, pak neobstojí ani argumentace žalovaného, že by mohlo dojít k uplatnění nároku na odpočet daně z předmětného plnění jiným subjektem, který případně drží originály předmětných daňových dokladů, a nárok na odpočet daně by tak mohl být uplatněn vícekrát.

[43] Za nesprávný považuje Nejvyšší správní soud rovněž závěr uvedený v bodě 20 rozhodnutí žalovaného, v němž uvedl, že stěžovatel zjednodušené daňové doklady nepředložil, ačkoli z jeho tvrzení vyplývá, že je musel mít ve své dispozici. Pokud žalovaný měl za to, že k posouzení věci potřebuje originály písemných zjednodušených daňových dokladů, které stěžovatel předložil v průběhu odvolacího řízení v elektronické podobě na CD, měl stěžovatele podle § 92 odst. 4 daňového řádu s příslušným odůvodněním vyzvat k jejich předložení, což však dle obsahu správního spisu neučinil, anebo tyto doklady ověřit při místním šetření na čerpací stanici stěžovatele, jak na to poukazuje stěžovatel v kasační stížnosti a jak to ostatně učinila také Policie ČR při prověřování trestního oznámení správce daně na stěžovatele pro podezření ze spáchání trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku. Jednání stěžovatele, který žalovanému předložil předmětné zjednodušené daňové doklady na CD, považuje Nejvyšší správní soud za pochopitelné, neboť tento postup je mnohem jednodušší, než předkládat stovky daňových dokladů v písemné podobě. Zároveň je třeba uvést, že se zde ve vztahu ke stěžovatelem předloženým zjednodušeným dokladům jednalo o jinou situaci než v řízení před správcem daně, v němž stěžovatel na tyto doklady pouze poukázal, aniž by je předložil. Správce daně tudíž na rozdíl od žalovaného neměl v žádné podobě k dispozici důkazy (zjednodušené daňové doklady), jichž se stěžovatel dovolával. Žalovanému již tyto důkazy byly předloženy v elektronické podobě na CD a pokud hodlal jejich existenci zpochybnit, měl tak učinit řádným dokazováním, nikoli pouze argumentací, že stěžovatel nepředložil originály těchto dokladů.

[44] Z obsahu rozhodnutí žalovaného je dále zřejmé, že k závěru o neprokázání naplnění podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně stanovené v § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH dospěl také s ohledem na opravy způsobu úhrady některých účtenek z platby v hotovosti na platbu kartou prováděné s několikahodinovou prodlevou a obsah svědecké výpovědi Ing. H., která uvedla, že stěžovatel jako nájemce čerpací stanice a distributor pohonných hmot pouze zprostředkovává prodej pohonných hmot ve vlastnictví společnosti ČEPRO, a.s. a nemá udělen výslovný písemný souhlas k prodeji pohonných hmot svým jménem. Krajský soud se s touto argumentací žalovaného ztotožnil.

[45] Nejvyšší správní soud má však na rozdíl od žalovaného a krajského soudu za to, že ani tyto skutečnosti nevyvrací tvrzení žalobce, že mu vznikl nárok na odpočet DPH, neboť nevyvrací tvrzení stěžovatele, že některé pohonné hmoty stěžovatel nejprve koupil od společnosti ČEPRO, a. s. a následně je svým jménem prodal společností, s nimiž měl uzavřenou smlouvu na dodávku pohonných hmot.

[46] Skutečnost, že stěžovatel je jako nájemce čerpací stanice a distributor pohonných hmot oprávněn pouze zprostředkovávat prodej pohonných hmot ve vlastnictví společnosti ČEPRO, a. s., které tato společnost dodává na čerpací stanici, byla ve správním řízení prokázána svědeckou výpovědí Ing. H. a také obsahem distribuční smlouvy ze dne 1. 2. 2006 uzavřené mezi stěžovatelem a společností ČEPRO, a. s. Také sám stěžovatel pak již v průběhu správního řízení připustil, že jím prováděný prodej mohl být v rozporu s touto distribuční smlouvou. Tento smluvní závazek stěžovatele však ještě nevyklučuje, že obchodování stěžovatele s pohonnými hmotami ve skutečnosti probíhalo způsobem popsáním v jeho vyjádření ze dne 19. 10. 2013 (tj. že od společnosti ČEPRO, a. s. fakticky bez písemné kupní smlouvy s touto společností, odebral pohonné hmoty, této společnosti je zaplatil a dále je prodával svým jménem nasmlouvaným společností), resp. že toto plnění není uznatelné a doložitelné z daňového hlediska. Také takovýto převod práva nakládat s věcí jako vlastník, tj. bez písemné smlouvy, může totiž být daňově uznatelný. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu poukazuje na závěry, k nimž zdejší soud dospěl po analýze judikatury Soudního dvora EU (rozsudek ve věci C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, rozsudek ve věci C-78/12, *Evita-K* EOOD, rozsudek ve věci C-435/03, *British American Tobacco International, Newman Shipping & Agency Company*, rozsudek ve věci C-494/12, *Dixons Retail plc*) v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016 - 40, v němž konstatoval, že *pojem nakládat se zbožím jako vlastník dle § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty není identický s právním pojetím vlastnictví ve smyslu občanského zákoníku. Z pohledu daně z přidané hodnoty k dodání zboží (převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník) dochází mimo jiné převzetím zboží. I v případě, kdy je z určitých důvodů odsunut přechod vlastnického práva, jedná se o dodání zboží, pokud kupující převezme zboží a může ho využívat, tedy s ním nakládat jako vlastník. Není proto vyloučeno, že se může časově lišit okamžik dodání zboží jako závazek z kupní smlouvy a dodání zboží pro účely daně z přidané hodnoty. Za určitých okolností může být tedy právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno dříve či později než samotné vlastnické právo. Termín dodání zboží zahrnuje jakýkoliv převod hmotného majetku, pokud je (v daném případě kupujícímu) umožněno (je oprávněn) se zbožím skutečně nakládat jako vlastník, a to i když k převodu vlastnického práva k majetku dle smlouvy nedošlo. Dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 Šesté směrnice musí být vykládáno tak, že znamená převod práva nakládat s věcí jako vlastník, a to i když nedojde k převodu vlastnického práva k majetku. Ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že*

pokračování

pojem dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnictví ve formách upravených použitelným vnitrostátním právem, ale že zahrnuje jakýkoli převod hmotného majetku smluvní stranou, která druhou smluvní stranu opravňuje, aby s ním nakládala, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Tato koncepce je v souladu s cíli Šesté směrnice a potvrdil ji opakovaně Soudní dvůr EU mimo jiné i ve výše zmíněných rozsudcích, zejména pak v rozsudku ve věci C-320/88.“

[47] Opravy způsobu úhrady účtenek podle Nejvyššího správního soudu naopak svědčí o pravdivosti popisu obchodování stěžovatele s pohonnými hmotami, neboť z obsahu účtenek, u nichž byly prováděny opravy, je zřejmé, že po provedené opravě byly pohonné hmoty uhrazeny z kreditní karty stěžovatele, přičemž jako plátce je na účtence vždy uvedena společnost ČEPRO, a.s. Na účtence je totiž uvedeno prvních šest a poslední čtyři čísla kreditní karty a tato čísla se shodují s číslem kreditní karty uvedeným na výpisu z účtu ke kreditní kartě stěžovatele vedeného u Komerční banky, a.s., který si vyžádal správce daně. Dále se shodují částky na účtenkách (zjednodušených daňových dokladech) a částky na uvedeném výpisu z účtu. Z předložených účtenek a výpisu z účtu tak vyplývá, že dne 1. 3. 2013 byly kreditní kartou stěžovatele vedenou u Komerční banky zaplacen pohonné hmoty u všech zjednodušených daňových dokladů (č. 21884, 21893, 21891, 21901, 21897, 21881, 21899, 21905, 21888, 21879, 21886) na něž poukazuje žalovaný v bodě 15 odůvodnění svého rozhodnutí s tím, že tyto účtenky hrazené v hotovosti byly následně stornovány a nahrazovány novými doklady, u nichž byl uváděn bezhotovostní způsob platby a to s několikahodinovou prodlevou. Další dny již Nejvyšší správní soud neověřoval, neboť to je primárně úkolem správních orgánů.

[48] Uvedený výpis z účtu kreditní karty stěžovatele dále dokládá, že stěžovatel svou kreditní kartou uskutečnil v březnu 2013 desítky nákupů na jím provozované čerpací stanici, přičemž částky uvedené na tomto výpisu se shodují s částkami uvedenými na účtenkách předložených žalobcem. Z uvedeného tak je patrné, že stěžovatel takto s pohonnými hmotami obchodoval v poměrně značeném rozsahu. Tento závěr potvrzují také částky uvedené na 4 již zmíněných souhrnných fakturách vyhotovených stěžovatelem, které včetně DPH v souhrnu přesahují částku 1 milion korun. Rovněž počet a celková výše těchto transakcí nasvědčuje tomu, že se jednalo o platby v rámci ekonomické podnikatelské činnosti stěžovatele dle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH. K několikahodinové prodlevě mezi stornem původní platby a zadáním nového způsobu úhrady mohlo dojít např. z toho důvodu, že stěžovatel neměl v okamžiku storna původní platby za odběr pohonných hmot na své kreditní kartě k dispozici dostatek finančních prostředků k okamžitému zaplacení tohoto odběru za společnost, s níž měl, jak tvrdí, uzavřenou smlouvu na dodávku pohonných hmot. [Tento důvod je ostatně výslovně uveden v protokolech Policie ČR o podání vysvětlení zaměstnankyněmi stěžovatele ohledně důvodů stornování jednoduchých daňových dokladů v jednotlivých případech, které stěžovatel přiložil ke kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud však k těmto protokolům nemohl přihlédnout, neboť stěžovatel neuvádí žádný důvod, který mu bránil tyto skutečnosti uplatnit v průběhu řízení před krajským soudem. Jedná se proto o skutečnosti a důkazy nepřipustné, neboť je stěžovatel nepředložil již v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl (§ 109 odst. 5 s. ř. s.).]

[49] Pravdivosti tvrzení stěžovatele, že jím nastíněným způsobem odebíral pohonné hmoty od společnosti ČEPRO, a. s. nasvědčuje také e-mail M. D. ze společnosti

ČEPRO, a. s., na který stěžovatel poukázal ve svém vyjádření ze dne 19. 10. 2013 k výsledku postupu k odstranění pochybností, v němž nájemce čerpacích stanic této společnosti (tj. i stěžovatele), vyzývá, aby v případě, že prodávají pohonné látky tzv. „na sešit“ sdělili, kolika odběratelům a v jakém přibližném množství, přičemž rovněž uvedl, že prodej „na sešit“ znamená, že odběratel neplatí pohonné látky při odběru ale dodatečně, případně pohonné hmoty hradí nájemce čerpací stanice a potom je zákazníkovi nafakturuje. V tomto e-mailu je tedy popisován proces obchodu s pohonnými hmotami v zásadě stejným způsobem, jak to činí stěžovatel. Nejvyšší správní soud dále považuje za logický a srozumitelný motiv stěžovatele takto pohonné hmoty odebírat a obchodovat s nimi, jelikož tím, že různým společnostem prodával pohonné hmoty tzv. „na knihu“, je motivoval odebírat pohonné hmoty právě na jím pronajaté čerpací stanici, čímž zvyšoval odběr pohonných hmot a tím i svůj zisk, neboť stěžovateli dle distribuční smlouvy náležela provize za prodej pohonných hmot, která byla tím vyšší, čím vyšší byl prodej pohonných hmot jím provozovanou čerpací stanicí.

[50] Správní orgány obou stupňů tak pochybily, když při posouzení věci nezohlednily hrazení prodeje pohonných hmot kreditní kartou stěžovatele, přestože jim byly známy, neboť správce daně tyto transakce zmínil již ve splnění oznamovací povinnosti ze dne 1. 10. 2013, č. j. 1089599/13/2809-05400-607657, jak na to příléhavě poukázal stěžovatel v kasační stížnosti.

[51] Ve prospěch verze popisu událostí předestřené stěžovatelem jednoznačně dále vyznívá také již zmíněné usnesení Policie ČR ze dne 27. 6. 2014, č. j. KRPE-87399-69/TČ-2013-171181, o odložení trestního oznámení správce daně. Žalovaný při posouzení věci k obsahu tohoto usnesení nepřihlédl s odůvodněním, že daňové řízení je samostatným řízením, v tomto usnesení nejsou uvedeny žádné konkrétní údaje, a toto usnesení proto nelze použít jako důkazní prostředek, neboť z něj není možné zjistit skutečný stav věci, ani ověřit rozhodné skutečnosti. Tento závěr a postup žalovaného však nepovažuje Nejvyšší správní soud za správný, neboť policejní orgán v tomto usnesení jasně formuloval závěr, že stěžovatel se trestné činnosti oznámené správcem daně nedopustil a uvedl důvody, které ho k tomuto závěru vedly, mimo jiné to, že částky uvedené na souhrnných dokladech souhlasí po sečtení s částkami uvedenými na příslušných zjednodušených daňových dokladech, přičemž rovněž uvedl výše již zmíněnou skutečnost, že v rámci šetření zajistil originály zjednodušených daňových dokladů za měsíc březen 2013. Nejvyšší správní soud tak má na rozdíl od žalovaného za to, že z tohoto usnesení Policie ČR vyplývá, jak policejní orgán při posouzení věci postupoval a jakým způsobem ověřil rozhodné skutečnosti.

[52] S přihlédnutím k výše uvedenému má Nejvyšší správní soud dále za to, že žalovaný pochybil při hodnocení důkazů. Žalovanému je třeba zejména vytknout, že náležitým způsobem a ve spojení s jinými důkazy – výpisem z účtu ke kreditní kartě stěžovatele nezohlednil a nezhodnotil účtenky (zjednodušené daňové doklady) předložené stěžovatelem na CD, neprovedl důkaz výsledkem pana M. D., který by rovněž mohl prokázat, že stěžovatel pohonné hmoty odebíral a obchodoval s nimi jím tvrzeným způsobem a nepřihlédl k závěrům usnesení Policie ČR o odložení trestního oznámení správce daně. Ke zjištění skutečného stavu mohl též přispět stěžovatelem navržený výslech K. K., neboť měla vědět o tom, jakým způsobem společnost ČEPRO, a. s. provádí dodávky pohonných hmot na čerpací stanici stěžovatele. Ke zjištění skutečného stavu dále mohl

pokračování

příspěť i výslech zástupců společností, jimž stěžovatel pohonné hmoty svým jménem prodával (některé z těchto společností stěžovatel jmenoval ve svém vyjádření ze dne 19. 10. 2013 k výsledku postupu k odstranění pochybností) a obsah smluv o dodávkách pohonných hmot mezi těmito společnostmi a stěžovatelem, na něž stěžovatel poukázal v tomto vyjádření. Lze rovněž zohlednit i to, že pokud správní orgány nijak nezpochybnily stěžovatelem tvrzená poskytnutá zdanitelná plnění spočívající v dodání pohonných hmot jeho odběratelským společnostem, z nichž stěžovatel daň odvedl, pak je logické rovněž tvrzení stěžovatele, že tyto pohonné hmoty pořídil od plátce daně, tj. společnosti ČEPRO, a. s., které za toto zboží též skutečně zaplatil, resp. měl by mu být v zásadě uznán s tím související odpočet daně. Nezbyvá tak než konstatovat, že žalovaný porušil § 92 odst. 2 daňového řádu, které mu ukládá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a nehodnotil získané a stěžovatelem předložené důkazy jednotlivě a v souvislostech jak mu to ukládá § 8 odst. 1 daňového řádu, přičemž na základě zjištěných důkazů dospěl k nesprávným právním závěrům. Pochybil tudíž také krajský soud, který se ztotožnil s vyhodnocením důkazů provedeným žalovaným a jeho právními závěry.

[53] Nejvyšší správní soud se přitom po zhodnocení doposud získaných důkazů kloní k závěru o opodstatněnosti tvrzení stěžovatele, že pohonné hmoty odebral od plátce DPH společnosti ČEPRO, a. s., a má tak nárok na odpočet DPH, neboť stěžovatel předložením účtenek (zjednodušených daňových dokladů) splnil podmínku uvedenou v § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH a doposud zjištěné skutečnosti svědčí o reálnosti tvrzení stěžovatele o faktickém průběhu obchodování s pohonnými hmotami, na základě něhož uplatnil nárok na odpočet DPH, tj. o tom, že stěžovatel ve smyslu ustanovení § 72 ZDPH přijatá zdanitelná plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nejvyšší správní soud na tomto místě považuje za vhodné poukázat na závěry, k nimž dospěl v rozsudku ze dne 22. 10. 2015, č. j. 7 Afs 237/2015 -33, v němž mimo jiné vyslovil, že „daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). V dané věci je stěžejní otázkou, zda stěžovatel prokázal uplatněný nárok na odpočet DPH ve smyslu ust. § 72 a 73 zákona o DPH. Podle ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH má plátce daně nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátce v první řadě daňovým dokladem ve smyslu ust. § 73 citovaného zákona. Jak bylo opakovaně judikováno Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem, prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, ale současně je třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Jak vyplývá např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, a ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění.“

[54] V dalším řízení tak bude na žalovaném, aby se věci znovu zabýval a posoudil oprávněnost stěžovatelem tvrzeného nároku na odpočet DPH, přičemž se bude zabývat důkladně jednotlivě i v souvislostech všemi doposud obstaranými důkazy včetně zjednodušených daňových dokladů předložených stěžovatelem v elektronické verzi, případně žalovaným vyžádaných originálů těchto dokladů v listinné podobě nebo v elektronické evidenci čerpací stanice. Žalovaný přitom může přihlídnout k dalším, doposud nezjištěným důkazům, pokud potřeba jejich provedení vyjde najevo. Žalovaný

také provede dokazování doposud neprovedenými důkazy, které v předchozím řízení opomenul a které mohou přispět ke zjištění skutkového stavu. Jedná se zejména o výslech svědka M. D. Žalovaný dále zváží možnost provedení dokazování obsahem smluv mezi stěžovatelem a společnostmi, jimž stěžovatel dle svého tvrzení svým jménem prodával pohonné hmoty odebrané od společnosti ČEPRO, a. s.

[55] Při hodnocení námitky, že došlo k porušení § 147 odst. 4 daňového řádu, krajský soud nepochybil, neboť v posuzované věci byl platební výměr odůvodněn v souladu s § 147 odst. 2 daňového řádu a nebylo tudíž na místě aplikovat výjimku z tohoto pravidla uvedenou v odst. 4 téhož ustanovení, dle které se za odůvodnění považuje také protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Tento protokol v posuzované věci ani vyhotoven nebyl, a proto ani nebylo možné postupovat podle § 147 odst. 4 daňového řádu a nahradit odůvodnění odvoláním napadeného platebního výměru protokolem o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Z úředního záznamu ze dne 2. 10. 2013, č. j. 1089686/13/2809-05403-608388, totiž vyplývá, že pracovník správce daně kontaktoval telefonicky zástupce stěžovatele za účelem sjednání způsobu sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností. Zástupce stěžovatele požádal o zaslání tohoto výsledku do datové schránky a dále též o zaslání všech písemností, které byly uplatněny jako důkazní prostředky. Správce daně následně dne 4. 10. 2013 zaslal stěžovateli sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností podle § 90 odst. 2 daňového řádu spolu s písemnostmi, které byly uplatněny jako důkazní prostředky a na něž odkazuje ve výsledku postupu k odstranění pochybností. Stěžovatele poučil, že je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, tj. do 15 dnů ode dne doručení tohoto sdělení, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazů. Stěžovatel následně správci daně zaslal své výše již zmíněné vyjádření k výsledku postupu k odstranění pochybností, v němž mimo jiné navrhl pokračování dokazování.

[56] Z uvedeného je zřejmé, že správce daně v souladu s § 90 odst. 2 daňového řádu sdělil stěžovateli prostřednictvím jeho zástupce způsobem jím navrženým a tedy i odsouhlaseným výsledky postupu k odstranění pochybností a umožnil tak stěžovateli se s těmito skutečnostmi seznámit a vyjádřit se k nim, což také stěžovatel učinil. Vzhledem k tomu, že návrh stěžovatele na provedení dalšího dokazování shledal nedůvodným, vydal správce daně následně podle § 90 odst. 3 daňového řádu rozhodnutí o stanovení daně - platební výměr, v němž zdůvodnil, proč neshledal důvody pro pokračování v dokazování. Argumentaci stěžovatele, že s ním nebyl výsledek postupu k odstranění pochybností projednán podle § 147 odst. 4 daňového řádu, čímž mu bylo odepřeno ústavní právo na projednání věci v jeho přítomnosti, provedené tímto ustanovením daňového řádu, proto Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Ke stěžovatelem namítanému porušení jeho práva na projednání věci tedy nedošlo, neboť smyslem a účelem projednání věci je seznámení se s relevantními skutečnostmi tak, aby se k nim dotčená osoba mohla vyjádřit, k čemuž v posuzované věci došlo zasláním výsledku postupu k odstranění pochybností spolu s listinnými důkazy zástupci stěžovatele.

[57] Nejvyšší správní soud však s přihlédnutím k výše uvedenému dospěl k závěru, že správce daně pochybil v tom směru, že neshledal důvody pokračovat v dokazování a nezahájil v tomto směru podle § 90 odst. 3 daňového řádu daňovou kontrolu. Stěžovatel

pokračování

totiž ve svém vyjádření k výsledku postupu k odstranění pochybností vysvětlil způsob, jakým obchodoval s pohonnými hmotami, a poukázal na některé skutečnosti relevantní pro posouzení věci (smlouvy podepsané mezi ním a společnostmi, jimž pohonné hmoty dodával a e-mail odeslaný panem D., z něhož vyplývá, že společnost ČEPRO, a.s. prostřednictvím tohoto zaměstnance věděla o těchto prodejkách a způsobu jejich fakturace).

[58] V této souvislosti Nejvyšší správní soud na okraj konstatuje, že podmínky pro zahájení daňové kontroly byly v posuzované věci splněny již před vyjádřením stěžovatele k výsledku postupu k odstranění pochybností. Smyslem a účelem postupu k odstranění pochybností je rychlé, krátké, jednoduché prověření a odstranění konkrétních nesrovnalostí, nikoli rozsáhlé dokazování. Ostatně již v rozsudku ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, č. 2729/2013 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud v bodě 20 vyslovil, že *„postup uvedený v § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3). Pro účely užití postupu k odstranění pochybností se tato „výhoda“ delšího běhu lhůt ke stanovení daně pro správce daně neodrazí. Rovněž tedy proto je třeba při využití postupu podle § 89 daňového řádu klást důraz na rychlost a jednoduchost řízení.“*

[59] V posuzované věci však správce daně prováděl poměrně rozsáhlé dokazování, v rámci něhož obstaral řadu důkazů zmíněných již výše, dále mimo jiné prostřednictvím dožádaného správce daně provedl místní šetření u společnosti ČEPRO, a. s., přičemž toto dokazování trvalo více jak 5 měsíců. Navíc bylo na místě provést i další důkazy, jak již bylo uvedeno výše. Sam žalovaný ostatně v bodě 32 svého rozhodnutí konstatoval, že prvostupňový správce daně provedl v rámci postupu k odstranění pochybností rozsáhlé dokazování. V průběhu postupu k odstranění pochybností, se tedy ukázalo, že tento postup je s ohledem na potřebný rozsah dokazování nedostatečný, a správce daně proto měl zahájit daňovou kontrolu. Správce daně tedy pochybil také v tom směru, že zvolil při správě daní nesprávný postup (postup k odstranění pochybností namísto daňové kontroly). Nejvyšší správní soud na tomto místě považuje za vhodné opět poukázat na již zmíněný rozsudek ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, v němž zdejší soud dále v bodě 24 vyslovil, že *„daňová kontrola (§ 85 a násl.) je postupem, jímž správce daně ověřuje a zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně je rovněž tím, kdo daňové řízení (a postupy v něm) vede. Dospěje-li tedy správce daně při zahájeném postupu k odstranění pochybností k závěru, že věc nelze ukončit pomocí postupu k odstranění pochybností a o dani rozhodnout, zahájí daňovou kontrolu. ...Postup podle § 89 a násl. užíje v případě, kdy již existují konkrétní dílčí pochybnosti, při jejichž odstranění lze daňovou povinnost vyměřit. Pokud však správcovy pochybnosti odstraněny nejsou a daň není prokázána dostatečně věrohodně, správce daně výsledek tohoto postupu sdělí daňovému subjektu a ještě mu umožní podat návrh na doplnění dokazování. I v situaci, kdy daňový subjekt žádný další návrh nepodá, ať již jej má k dispozici, nebo je i nečinný, shledá-li správce daně důvody k pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Znamená to, že již nemůže další dokazování vést uvnitř postupu k odstranění pochybností, ale v rámci daňové kontroly.“*

[60] Stěžovatel poukázal na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 27. 11. 2014, č. j. 46 Af 29/2012 – 41. Krajský soud v tomto rozsudku konstatoval, že „z rozhodnutí odvolacího orgánu vyplývá, že v pasáži odůvodnění rozhodnutí plete žalovaný do sebe dva odlišné postupy správce daně, a to seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností a projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Ze žádného dokladu založeného ve správním spise nevyplývá, že by se daňový subjekt, nebo jeho právní zástupce, nechtěli zúčastnit jednání, jehož předmětem by bylo projednání výsledku kontrolního zjištění, tedy projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Je pravdou, jak uvádí odvolací orgán, že je podstatné, aby bylo daňovému subjektu zachováno právo reagovat na Výsledek postupu k odstranění pochybností (dále jen Výsledek). Toto právo mu však není zajištěno tím, že je mu Výsledek zaslán, ale je mu garantováno projednáním. ... Výsledek s daňovým subjektem projednán nebyl, byl s ním pouze seznámen tím, že mu byl zaslán, což jsou dvě, zcela odlišné věci.“

[61] Krajský soud nyní v posuzované věci dospěl v napadeném rozsudku k závěru, že uvedený rozsudek Krajského soudu v Praze se týká jiného případu a nelze jej v této věci aplikovat. Tento závěr krajského soudu není správný, neboť v této věci byl daňový subjekt seznámen s výsledkem postupu k odstranění pochybností tak, že tento výsledek byl na základě žádosti zástupce daňového subjektu zaslán do jeho datové schránky, což je stejná situace, jakou posuzoval i Krajský soud v Praze ve výše uvedeném rozsudku. Nejvyšší správní soud proto odkaz stěžovatele na tento rozsudek Krajského soudu v Praze zohlednil. S ohledem na závěry, ke kterým ovšem dospěl výše při hodnocení námitky, že došlo k porušení § 147 odst. 4 daňového řádu, však setrvává na svém závěru, že k porušení práva stěžovatele na projednání věci v tomto případě nedošlo.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[62] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených úvah zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány podmínky pro zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], zdejší soud zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[63] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel měl ve věci úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, a to jak v řízení před krajským soudem, tak i v řízení o kasační stížnosti.

[64] Uplatnitelné náklady řízení o žalobě se sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč za žalobu proti rozhodnutí žalovaného a dále z nákladů právního zastoupení. V řízení před krajským soudem má žalobce právo na náhradu odměny za právní zastupování za dva úkony jeho právního zástupce - převzetí zastoupení a podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif], ve výši po 3.100 Kč za úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. celkem 6.200 Kč. Žalobce má též právo na náhradu hotových výdajů jeho zástupce za tyto dva úkony ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Zástupce žalobce v řízení

pokračování

před krajským soudem doložil, že je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani, tj. o 21 % na 8.228 Kč. Nejvyšší správní soud zde poznamenává, že odměna za zastupování a náhrada hotových výdajů se u zástupce – daňového poradce, resp. daňově poradenské společnosti, který žalobce zastupoval v řízení o žalobě – určuje způsobem shodným jako u advokáta (srov. § 35 odst. 2 věta druhá s. ř. s.). Za řízení před krajským soudem má tedy žalobce právo na náhradu nákladů v částce celkem 11.228 Kč.

[65] V řízení před Nejvyšším správním soudem má žalobce, vedle zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč, právo na náhradu odměny za dva úkony jeho právního zástupce Mgr. Alexandra Klimeše, advokáta (poté, co v důsledku tzv. advokátního přímusu v řízení o kasační stížnosti již nemohl být nadále zastupován daňovým poradcem, který jej zastupoval v řízení před krajským soudem) podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu, tj. převzetí a příprava zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb, podání kasační stížnosti, včetně jejího doplnění, ve výši po 3.100 Kč za úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. celkem 6.200 Kč. Stěžovatel má dále právo na náhradu hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), tj. celkem 600 Kč. Zástupce stěžovatele v řízení o kasační stížnosti doložil, že je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani, tj. o 21 % na 8.228 Kč. Stěžovatel tak má nárok na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce celkem 13.228 Kč. K plnění soud určil přiměřenou lhůtu.

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

V Brně dne 30. listopadu 2016

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu