

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **JN TRANS, s. r. o.**, se sídlem ul. 17. listopadu 237, Pardubice, zastoupený Mgr. Petrem Cardou, advokátem se sídlem Pod Věží 3, Svitavy, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 14. 2. 2008, č. j. 31 Ca 21/2007 – 43,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Finanční úřad v Pardubicích platebními výměry ze dne 3. 2. 2006, č. j. 26543/06/248912/4289, č. j. 26555/06/248912/4289 a č. j. 26560/06/248912/4289 žalobci vyměřil nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období dubna, května a června 2003, a to ve výši 254 626 Kč, 356 246 Kč a 261 135 Kč, oproti částkám nadměrných

odpočtů 696 254 Kč, 783 926 Kč a 346 495 Kč, které stěžovatel uplatnil v daňových přiznáních.

Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, která žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 12. 2006, č. j. 6821/06-1300-601383, zamítl.

Žalobce napadl toto rozhodnutí žalovaného žalobou ke Krajskému soudu v Hradci Králové, který předmětnou žalobu rozsudkem ze dne 14. 2. 2008, č. j. 31 Ca 21/2007 - 43, zamítl, přičemž své rozhodnutí odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud odkázal na to, že správce daně zahájil u žalobce vytýkací řízení, když mu vznikly pochybnosti o údajích uvedených v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období. Žalobce měl za to, že svoji důkazní povinnost splnil, když předložil smlouvu o zajištění reklamy s dodavatelem reklamy, společností DOMAIN GROUP, s. r. o. (posléze DIG GROUP, s. r. o., nyní RE:AK, s. r. o. v likvidaci), jednotlivé faktury za její zajištění, doklady o provedených platbách a audiovizuální záznamy svědčící o umístění loga žalobce na sportovních stadionech a dresech hráčů. Žalobce rovněž zdůraznil nutnost využití reklamních služeb pro svou další podnikatelskou činnost. Finanční orgány ovšem žádaly předložení důkazů o tom, že plnění v podobě poskytnutí reklamních služeb přijal žalobce právě od deklarovaného plátce daně z přidané hodnoty. Na návrh žalobce byl proveden důkaz výslechem svědkyně Dany Gajdáčové (býv. jednatelky společnosti DOMAIN GROUP, s. r. o.). Ta spolupráci s žalobcem údajně spočívající v poskytování reklamních služeb rozhodně nepopřela, její výpověď však nelze hodnotit jako přesvědčivou a věrohodnou, neboť sdělovala informace pouze v obecné rovině, na řadu skutečností si již nevzpomínala a odkazovala na účetnictví společnosti, a to po té, kdy bylo toto účetnictví dle sdělení Policie ČR odcizeno.

Dále krajský soud hodnotil, jakým způsobem mohla společnost DOMAIN GROUP, s. r. o. své reklamní služby realizovat. Ze správního spisu vyplynulo, že smlouvy o postoupení reklamních práv měla s jednotlivými sportovními kluby uzavřené pouze společnost DOMAIN CONSULTANCY SERVICES Ltd. (se sídlem v Londýně, později se sídlem v zámořském území Velké Británie - Turks & Caicos Islands). Takto uzavřené smlouvy sice objednateli umožňovaly tato práva postoupit svým obchodním partnerům, ze spisu však nevyplynulo, že by tato situace někdy nastala. Tato skutečnost byla navíc stvrzena vysvětlením podaným dle § 158 trestního řádu bývalým společníkem DOMAIN GROUP, s. r. o., J. D., z něhož vyplývalo, že práva k reklamním plochám vykupovala společnost DOMAIN CONSULTANCY SERVICES Ltd., neboť ostatní spřízněné společnosti, tedy včetně DOMAIN GROUP, s. r. o., na tento obchod neměly dostatek prostředků. Tím mělo být garantováno vykoupení reklamních práv a tudíž i možnost uzavírání konkrétních smluv.

S ohledem na tyto skutečnosti krajský soud konstatoval nedůvodnost žaloby. Vycházel přitom zejména z § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), dle něhož má nárok na odpočet daně plátce, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije při podnikání, přičemž plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního předpisu, který má zákonem předepsané

náležitosti a který byl vystaven plátcem. Je potom na daňovém subjektu, aby skutečnosti tvrzené v podaném daňovém přiznání ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) prokázal. Pokud tak učiní, přechází důkazní povinnost na správce daně, který je pak ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu povinen prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, úplnost a správnost účetnictví daňového subjektu.

Žalobci bylo možno přiznat, že v daňovém řízení vystupoval aktivně, když na výzvy správce daně dokládal poskytnutí reklamních služeb. Tyto důkazy správce daně nezpochybňoval; pochybnosti mu však vznikly o tvrzení, že reklamní služby pro žalobce uskutečnila právě společnost DOMAIN GROUP, s. r. o. jako plátce daně. Důvodem pochybností bylo zjištění (na základě dožádání u Finančního úřadu pro Prahu 1), že daňové řízení bylo u zmiňované společnosti ukončeno vyměřením daně na základě pomůcek ve výši nula. K tomu žalobce na podporu svého tvrzení navrhl jediný důkaz, a to výslech svědkyně Dany Gajdáčové. Tento důkaz přitom nemohl sám o sobě osvědčit, že se zdanitelné plnění ze strany společnosti DOMAIN GROUP, s. r. o. uskutečnilo. Jiný důkaz nebyl navržen a ze správního spisu ani žádná jiná skutečnost svědčící ve prospěch tvrzení žalobce nevyplynula.

Krajský soud se tak ztotožnil s názorem žalovaného, že žalobce svoji důkazní povinnost nesplnil a tudíž nezákonně uplatnil nárok na nadměrný odpočet ve smyslu § 19 zákona o dani z přidané hodnoty. Nepřisvědčil však názoru žalovaného, že pokud deklarovanému dodavateli reklamy nevznikla žádná daňová povinnost, nemohlo se uskutečnit ani žádné zdanitelné plnění ve prospěch příjemce reklamy, tedy žalobce. Okolnosti zjištěné prostřednictvím dožádaného správce daně u společnosti DOMAIN GROUP, s. r. o. rozhodně nelze považovat za důkaz svědčící ve prospěch žalobce, když účetnictví, které by mohlo být klíčem pro objasnění naznačovaného obchodního případu, již z důvodu odcizení neexistuje. Žalovaný však opominul, že prokázání uskutečnění služeb je povinností, ale i právem žalobce. Tudíž samotná skutečnost, že na straně deklarovaného dodavatele služeb, tedy subjektu, na němž důkazní břemeno v předmětné věci neleží, došlo ke ztrátě části dokladů potřebných pro stanovení jeho daňové povinnosti, a tudíž byla jeho daňová povinnost vyměřena ve výši nula, nemůže znamenat jednoznačné prokázání toho, že žalobce zdanitelné plnění od deklarovaného dodavatele nepřijal. Přesto, ve vazbě na shora uvedené, dospěl krajský soud k závěru, že žalobce podmínky pro uplatnění nadměrného odpočtu ve smyslu § 19 zákona o dani z přidané hodnoty nesplnil, neboť neunesl své důkazní břemeno, jak mu ukládá § 31 odst. 9 daňového řádu. Nelze přisvědčit žalobní námitce, podle níž důkazní povinnost přešla na správce daně. Ten se této povinnosti zhostil zákonně tím, že navržený důkaz ve formě svědecké výpovědi Dany Gajdáčové hodnotil jako nedostačující a své úvahy řádně odůvodnil. Bylo tedy na žalobci, aby svá tvrzení podložil důkazy dalšími, což však neučinil.

Krajský soud dodal, že nemohl přihlédnout k námitkám vzneseným žalobcem v doplnění žaloby doručeném krajskému soudu dne 31. 1. 2008, neboť lhůta pro podání žaloby skončila s ohledem na doručení napadeného rozhodnutí dne 22. 2. 2007 a její zmeškání nelze ve smyslu § 72 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) prominout.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž poukazoval na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Stěžovatel poukázal na to, že již ve správním řízení mělo dojít k procesním pochybením, jejichž důsledkem byl závěr žalovaného, že stěžovatel neprokázal, že by přijal zdanitelné plnění od společnosti DOMAIN GROUP, s. r. o. V žalobě přitom stěžovatel s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, publikovaný pod č. 599/2005 Sb. NSS, uváděl, že žalovaný nesprávně aplikoval § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, když ponechal důkazního břemeno na poplatníkovi a nepřihlížel k tomu, že poplatník doložil, že plnění přijal. Nesprávné hodnocení důkazů vyplývající z mylně pojatého výkladu otázky důkazního břemene spatřoval stěžovatel v tom, že žalovaný na jednu stranu uznal, že došlo k poskytnutí reklamních služeb na stadionech AC Sparta Praha fotbal, a. s. a FK Jablonec 97, a. s., ale na druhou stranu dovodil, že nebylo prokázáno, že by plnění (reklamu) stěžovatel přijal od plátce daně, tedy společnosti DOMAIN GROUP, s. r. o. V tomto směru stěžovatel doložil daňové doklady, dále smlouvy o zajištění reklamy, záznamy o platbě převodem z účtu na účet apod.

Přitom součástí správního spisu je i doklad o tom, že společnost DOMAIN GROUP, s. r. o. objednala provedení reklam pro stěžovatele u dalších společností a že za uskutečnění těchto reklam byly vystaveny faktury, které měla společnost DOMAIN GROUP, s. r. o. ve svém účetnictví. Ze správního spisu také vyplývá, že fotbalový klub FK Jablonec 97, a. s., postoupil reklamní práva společnosti DOMAIN CONSULTANCY SERVICES Ltd., která byla oprávněna postoupit reklamní práva svým obchodním partnerům.

Ačkoli krajský soud uvedl, že skutečnost, že společnosti DOMAIN GROUP, s. r. o. byla stanovena nulová daňová povinnost, neznamená sama o sobě, že k uskutečnění plnění ve prospěch stěžovatele nemohlo dojít, nevyvodil z toho krajský soud odpovídající závěry a pochybení žalovaného nenapravil.

Stěžovatel mj. poukázal na to, že nebyl účastníkem řízení, v němž byla společnosti DOMAIN GROUP, s. r. o. stanovena daňová povinnost „na nulu“, a proto není přípustné, aby bylo po stěžovateli požadováno provedení důkazu o skutečnosti, na které se nepodílel; zde odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV.ÚS 402/99. Z judikatury podle stěžovatele vyplývá, že pokud poplatník předloží předepsané důkazy o tom, že plnění přijal, přenáší se důkazní břemeno na správce daně. Takto žalovaný nepostupoval a toto pochybení nenapravil ani krajský soud. V daňovém řízení bylo prokázáno, že společnost DOMAIN CONSULTANCY SERVICES Ltd. mohla reklamní práva postoupit dále a společnost DOMAIN GROUP, s. r. o. je tedy mohla zakoupit. Co se týká svědkyně Gajdáčové, nebylo možné po ní požadovat, aby si pamatovala na všechny jednotlivé případy; z předložených důkazů hodnocených v jejich vzájemné souvislosti nelze dovodit jiný závěr než ten, že k přijetí reklamních služeb od společnosti DOMAIN GROUP, s. r. o. došlo.

Stěžovatel byl také toho názoru, že krajský soud měl z úřední povinnosti přihlédnout k vadám řízení, které jsou zřejmé ze spisu a byly výslovně zmíněny v podání ze dne 30. 1. 2008, tedy zejména ke skutečnosti, že správce daně doměřil daň nikoli na

základě daňové kontroly, ale vytýkacího řízení, což je v rozporu s § 16 daňového řádu a také s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Výzva k podání dalších důkazů měla být obsažena ve zprávě z daňové kontroly, která však nebyla vůbec vydána, neboť tato kontrola nebyla ani zahájena.

Krajský soud se také nezabýval tím, zda došlo ve smyslu § 47 daňového řádu k prekluzi práva na doměření daně. K uplynutí prekluzivní lhůty mělo dle stěžovatele dojít dne 25. 7. 2006. V souvislosti s tím bylo třeba posoudit, zda správce daně učinil úkon směřující k vyměření daně, tedy takový, který by přerušoval běh tříleté lhůty dle § 47 odst. 2 daňového řádu.

Závěrem stěžovatel poukázal na to, že „odvolací orgán“ ve třech rozhodnutích ze dne 20. 12. 2007, vyhověl odvoláním stěžovatele proti rozhodnutím ze dne 13. 2. 2006, jímž byla doměřena daň z přidané hodnoty za srpen, září a říjen roku 2003, přičemž daň byla doměřena na základě zcela shodných skutkových okolností jako v nynějším řízení.

Podáním doručeným Nejvyššímu správnímu soudu dne 16. 5. 2008 pak stěžovatel doplnil kasační stížnost o fotokopie rozsudků Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 3. 2008, č. j. 30 Ca 125/2006 - 26, č. j. 30 Ca 126/2006 - 24 a č. j. 30 Ca 127/2006 - 23, jimiž bylo ve skutkově obdobných případech žalobám Jana Nováka jakožto fyzické osoby (jednatele a jediného společníka stěžovatele – pozn. NSS) vyhověno. Stěžovatel byl toho názoru, že není možné, aby v obsahově a právně stejné věci byla vydána naprosto rozdílná rozhodnutí.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 17. 4. 2008 uvedl, že kasační stížnost neobsahuje nové skutečnosti, které by měly vliv na výrok napadeného rozhodnutí. Poukázal tak na to, že plátci daně (tedy nikoli poplatníkovi) nebyla předmětná daň doměřena, ale vyměřena, a to odchylně od daně, kterou přiznal v daňovém přiznání. Správce daně postupoval v souladu s § 46 odst. 2 daňového řádu, když daň vyměřil na základě výsledku vytýkacího řízení dle § 43 téhož zákona.

Dále také uvedl, že stěžovatel v průběhu daňového řízení neodstranil pochybnosti, které tu byly ohledně přijetí předmětných zdanitelných plnění. Není také pravdou, že by odvolací orgán (tj. žalovaný) v jiných třech zdaňovacích obdobích (viz výše) odvoláním stěžovatele ve stejné věci vyhověl. Odvolací orgán žádné jiné odvolání stěžovatele ve věci daně z přidané hodnoty než to, které je předmětem nynějšího soudního řízení, neřešil.

Nejvyšší správní soud nejprve 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.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost důvodnou.

Část námitek stěžovatele míří k otázce správného výkladu § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu, tedy k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně a k rozsahu důkazního břemene, které leží na daňovém subjektu.

Nejvyšší správní soud se této otázce již opakovaně věnoval (viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS či rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupný na www.nssoud.cz). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i důkazní břemeno leží na daňovém subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu), který v první fázi splní svou povinnost tvrzení tím, že předloží formálně bezvadné daňové přiznání, a prvotní břemeno důkazní unese již tím, že předloží účetnictví (resp. jinou zákonem stanovenou evidenci), které koresponduje se skutečnostmi uvedenými v daňovém přiznání. V takovém případě se důkazní břemeno přesouvá na správce daně [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], který musí prokázat důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je (opět) na daňovém subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu), aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (blíže viz oba citované rozsudky).

Při aplikaci výše uvedených zásad na projednávaný případ Nejvyšší správní soud dospěl k následujícím závěrům.

Stěžovatel v projednávané věci unesl břemeno tvrzení a rovněž prvotní břemeno důkazní, neboť předložil správci daně formálně bezvadné daňové doklady, tedy faktury vystavené společností DOMAIN GROUP, s. r. o. na deklarovaná zdanitelná plnění. Přesto správci daně vznikly důvodné pochybnosti o tom, zda stěžovatel zdanitelné plnění přijal právě od deklarovaného plátce, tedy společnosti DOMAIN GROUP, s. r. o. Správce daně unesl důkazní břemeno vyplývající pro něj z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tím, že shromáždil rozsáhlý důkazní materiál, který tvoří zčásti jeho vlastní poznatky, zčásti poznatky, které získal od dožádaných správců daně. Tyto důkazní materiály jsou součástí správního spisu v této věci a jsou shrnuty v protokolech o ústních jednáních, které se uskutečnily se stěžovatelem v rámci vytýkacího řízení. Jak bude dále vysvětleno, správci daně se na základě těchto důkazů podařilo věrohodnost stěžovatelem předložených formálních dokladů zásadním způsobem zpochybnit, v důsledku toho přešlo důkazní břemeno zpět na stěžovatele.

Ačkoli stěžovatel předložil či navrhl celou řadu důkazů, zejména „*Smlouvu o zajištění reklamy a propagace v roce 2003*“ uzavřenou mezi společnostmi DOMAIN GROUP, s. r. o. a JN TRANS, s. r. o., výpisy z bankovního účtu svědčící o převodu příslušných částek na účet společnosti DOMAIN GROUP, s. r. o., důkazy o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění, jakož i výpověď svědkyně Dany Gajdáčové, prokázat své tvrzení, že deklarované plnění přijal právě od společnosti DOMAIN GROUP, s. r. o., se mu však přesto nepodařilo.

Z důkazů shromážděných správcem daně, které jsou součástí správního spisu vyplývá, že u jmenovaných fotbalových klubů zakoupila právo k pronájmu reklamních ploch právě zahraniční společnost DOMAIN CONSULTANCY SERVICES Ltd., za kterou jednal pan Jiří Džmura (přestože smlouvy podepisovala cizí státní příslušnice paní C. C., která se ovšem jednání neúčastnila). Následně došlo k fakturaci těchto reklamních služeb prostřednictvím celého řetězce českých společností, na jehož začátku byla společnost b.o.b. ART designe, spol. s. r. o. (nyní v likvidaci) a na jehož konci byla společnost DOMAIN GROUP, s. r. o. a posléze stěžovatel, přičemž během této série transakcí došlo k extrémnímu navýšení cen za poskytnuté reklamní služby. Např. smlouva mezi FK Jablonec 97, a. s. a DOMAIN CONSULTANCY SERVICES Ltd. (tedy smlouva na počátku řetězce) počítala s cenou za umístění reklamy na trenýrkách hráčů ve výši 10 000 Kč za každý odehraný zápas, ve smlouvě mezi stěžovatelem a společností DOMAIN GROUP, s. r. o. (smlouva na konci řetězce) již tato cena činila 290 000 Kč za každý odehraný zápas. Jednatelkou jinak nekontaktní společnosti b.o.b. ART designe, spol. s. r. o. byla od 19. 1. 2001 (do té doby byl jednatelem právě pan Jiří Džmura) paní Zdeňka Lozrtová, která se dle výpisu z obchodního rejstříku stala v roce 2000 a 2001 jednatelkou a společníkem ve více společnostech. Jejímu výslechu prováděnému dožádaným správcem daně dne 24. 5. 2005 byl přítomen zplnomocněný zástupce stěžovatele, který měl možnost klást svědkyni otázky, čehož také využil, jedná se tedy o plně použitelný důkaz. Tato svědkyně popsala svoji činnost pro společnost b. o. b. ART designe, spol. s. r. o. od okamžiku, kdy se stala její jednatelkou, do roku 2003 způsobem, který je skutečně hoden zaznamenání, neboť je z něj skutečná povaha celé transakce dobře patrná: „*Bydlela jsem v azylovém domě, t. č. bez práce. Před budovou mne oslovil jistý pan Karásek, jestli si nechci vydělat nějakou korunu s tím, že jen něco podepíšu a dál se nemusím o nic starat. Dala jsem mu svoji občanku, že ji okopíruje a hned přinese zpět. Ještě ten den jsem cosi podepsala, opravdu nevím co. Po podepsání mě řekl, že mám chvíli počkat, že mě přinese peníze a už jsem ho neviděla. Po týdnu jsem se ptala nějakého známého pana Karáska, jméno jeho neznám, zda neví, kde se pan Karásek nachází. Bylo mně řečeno, že je asi v kriminále. Ten den jsem se podepsala asi třikrát. O společnosti b.o.b. ART designe nevím vůbec nic. Nikdy jsem nepodávala žádné přiznání k dani ani jsem nebyla v kontaktu s FÚ.*“ Svědkyně dále popřela, že by vystavila a podepsala daňové doklady jménem společnosti b.o.b. ART designe, spol. s. r. o.

Za těchto skutkových okolností lze akceptovat závěr finančních orgánů, podle něhož ze spisu nevyplývá jediný přesvědčivý důkaz o tom, že zahraniční společnost DOMAIN CONSULTANCY SERVICES Ltd., která jako jediná práva k pronájmu reklamních ploch prokazatelně vlastnila, tato práva také postoupila některému z českých subjektů tak, aby je mohl v konečném důsledku nabýt stěžovatel právě od jím deklarovaného plátce, tedy od předposledního článku v řetězci – společnosti DOMAIN GROUP, s. r. o. Krajský soud zhodnotil tuto otázku správně, byť se v tomto ohledu dovolával mj. výpovědi Jiřího Džmury, kterou tato osoba učinila v rámci podání vysvětlení dle § 158 trestního řádu. Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (již citovaný rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 175, publikovaný pod č. 1702/2008 Sb. NSS) nelze takovou výpověď použít jako důkaz v situaci, kdy je v daňovém řízení možné provést řádný výslech této osoby jako svědka při respektování příslušných procesních práv daňového subjektu. Toto dílčí

pochybení krajského soudu ovšem nemá vliv na správnost jeho posouzení skutkových závěrů finančních orgánů, neboť ty obstojí i bez použití zmíněného důkazu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2009, č. j. 5 Afs 51/2008 - 95, www.nssoud.cz).

Jak již bylo totiž řečeno, stěžovatel v každém případě neprokázal, že společnost DOMAIN GROUP, s. r. o. disponovala právy k pronájmu předmětných reklamních ploch a že tedy mohl právě od této společnosti, která je uvedena na daňových dokladech, deklarované zdanitelné plnění v podobě pronájmu těchto reklamních ploch přijmout. Tuto skutečnost stěžovatel neprokázal výše uvedenými písemnými doklady, ani výslechem svědkyně Dany Gajdáčové, jednatelky společnosti DOMAIN GROUP, s. r. o., která sice vypověděla, že práva k reklamním plochám společnost DOMAIN GROUP, s. r. o. vlastnila, pokud tyto reklamní služby stěžovateli fakturovala, ke způsobu jejich nabytí a k obchodním partnerům, od nichž by je měla nabýt, však nebyla schopna nic konkrétního říci, pouze odkazovala na účetnictví společnosti DOMAIN GROUP, s. r. o. (které však bylo údajně odcizeno). Uvedenou skutečnost stěžovatel neprokázal ani předložením písemného prohlášení „ředitele společnosti DOMAIN CONSULTANCY SERVICES Ltd. pro Evropu“ pana Jiřího Džmury, které měl jmenovaný podepsat dne 25. 1. 2006 v Monte Carlu a podle něhož „*...realizace reklamy byla firmou DOMAIN GROUP, s. r. o. (...) zajištěna a realizována pro firmu JN TRANS s. r. o. oprávněně*“, ani předložením certifikátu obdobného obsahu, který měla společnost DOMAIN CONSULTANCY SERVICES Ltd. v této souvislosti vystavit. Z obecné formulace uvedené v prohlášení totiž nevyplývá, zda a případně jakým způsobem společnost DOMAIN GROUP, s. r. o. práva k předmětným reklamním plochám skutečně nabyla.

V této souvislosti je třeba také podotknout, že správce daně či žalovaný po stěžovateli nepožadovali, aby nesl důkazní břemeno nad rámec jeho zákonné povinnosti tak, jak je chápána judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, jíž se stěžovatel dovolává. V daném případě totiž správce daně na základě výše uvedených skutečností úspěšně zpochybnil, že společnost DOMAIN GROUP, s. r. o. disponovala právem nájmu k reklamním plochám na stadionech a dresech výše specifikovaných fotbalových klubů, tedy zpochybnil, že by společnost DOMAIN GROUP, s. r. o. mohla poskytnout toto zdanitelné plnění stěžovateli. Za takové situace bylo zákonnou povinností stěžovatele prokázat, že došlo skutečně k přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného plátce, tedy od společnosti DOMAIN GROUP, s. r. o., což se stěžovateli, jak již bylo vysvětleno, nepodařilo.

Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že samotná skutečnost, že společnosti DOMAIN GROUP, s. r. o., od níž měl stěžovatel deklarované zdanitelné plnění přijmout, byla v jiném daňovém řízení vyměřena nulová daň na výstupu, neboť tento daňový subjekt neprokázal, že by stěžovateli poskytl předmětné zdanitelné plnění, ještě nevylučuje možnost, aby v předmětném daňovém řízení stěžovatel přijetí tohoto zdanitelného plnění od tohoto plátce a tedy i splnění podmínek pro odpočet daně na vstupu prokázal. Zároveň je však třeba přisvědčit krajskému soudu i v tom, že žalovaný neopřel své rozhodnutí pouze o tuto chybnou úvahu, naopak provedl vlastní hodnocení skutkové stránky věci a dospěl ke správným závěrům.

Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatel by v daném případě neměl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ani v případě, kdyby prokázal přijetí předmětných služeb od deklarovaného plátce. Z výše uvedených okolností vyplývajících ze správního spisu je totiž zřejmé, že se v daném případě jednalo o řetězec transakcí, jejichž účel nebyl ekonomické povahy, tedy zúčastněným společnostem nešlo o zisk z prodeje reklamy a ani cílem stěžovatele nemohla být, zejména vzhledem ke zjevně nepřiměřeným částkám, které měl za reklamu vynaložit, propagace jeho společnosti. Shora uvedené okolnosti naopak jasně nasvědčují tomu, že skutečným účelem předmětné série transakcí, při níž došlo k razantnímu navýšení ceny deklarovaného zdanitelného plnění, bylo vyinkasovat prostřednictvím koncových společností, tedy i stěžovatele, na úkor státního rozpočtu odpočet daně z přidané hodnoty, aniž by na počátku řetězce byla daň z přidané hodnoty řádně uhrazena. Jednání stěžovatele stejně jako dalších zúčastněných společností je tedy třeba hodnotit jako jednání zdánlivě právem dovolené, které má však ve skutečnosti povahu zneužití práva, tedy jednání protiprávního, které nemůže založit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud v řadě jiných případů, kde shledal zneužití práva na straně daňového subjektu, ať již se tyto věci týkaly daně z přidané hodnoty nebo daně z příjmů (viz např. rozsudek ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, publikovaný pod č. 869/2006 Sb. NSS, rozsudek ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, www.nssoud.cz, rozsudek ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108, www.nssoud.cz či rozsudek ze dne 27. 11. 2008, č. j. 5 Afs 61/2008 - 80, www.nssoud.cz). Koncept zneužití práva, jak se rozvinul v rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, má svůj původ již v judikatuře Soudního dvora ES, který rovněž vychází z toho, že činnost daňového subjektu je nutno považovat za zneužití práva právě tehdy, pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že jejím hlavním účelem a zároveň i výsledkem je - i přes formální dodržení podmínek vyplývajících z příslušných právních předpisů - získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným danou právní úpravou (rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, *C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customes & Excese)*. O takový případ se jedná rovněž v předmětné věci. Nejvyšší správní soud připomíná též linii judikatury Soudního dvora počínající rozsudkem ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen*. Soudní dvůr dospěl výkladem příslušných ustanovení Šesté směrnice ES o dani z přidané hodnoty k závěru, že plátce daně má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění, které splňují požadavky uvedené směrnice, i v případě, že jiná transakce, předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů, byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti, ovšem pouze za podmínky, že plátce daně o takovém záměru nevěděl a nemohl vědět. Jak již bylo podrobně vysvětleno, okolnosti dané věci svědčí o tom, že stěžovatel v tomto ohledu dobrou víru osvědčit nemůže.

Uvedená judikatura Soudního dvora je zde citována i přesto, že jsou posuzována zdaňovací období předcházející vstupu ČR do Evropské unie. Nejvyšší správní soud konstatoval již v rozsudku ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45, publikovaném pod č. 741/2006 Sb. NSS, že i v případech, kdy se posuzují skutkové okolnosti, k nimž došlo před vstupem České republiky do Evropské unie, a rozhodným právem je právo tehdy účinné, je nutno ustanovení českého právního předpisu, přijatého nepochybně za účelem

sbližování českého práva s právem Evropských společenství a majícího svůj předobraz v právní normě obsažené v právu Evropských společenství, vykládat konformně s touto normou. Takto se Nejvyšší správní soud vyslovil právě v souvislosti s judikaturou Soudního dvora k Šesté směrnici o dani z přidané hodnoty, a to rovněž ve vztahu k zákonu č. 588/1992 Sb. účinnému do vstupu ČR do Evropské unie. Uvedená judikatura Soudního dvora je tak relevantní i pro rozhodnutí v předmětné věci.

Lze tedy uzavřít, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že deklarovaná zdanitelná plnění byla přijata v souladu s § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Další stížní bod se týkal tvrzení stěžovatele, podle něhož měl krajský soud z úřední povinnosti přihlédnout k vadám řízení spočívajícím v tom, že správce daně doměřil daň nikoli na základě daňové kontroly, ale vytýkacího řízení.

Ani v tomto bodě nemůže Nejvyšší správní soud stěžovateli přisvědčit už jen z toho důvodu, že vadu řízení v namítaném postupu správce daně neshledal (ponechávaje přitom stranou otázku, zda by měl krajský soud k takové vadě, jež by spočívala v neoprávněném zahájení vytýkacího řízení a která skutečně nebyla v daném případě v žalobě včas namítána, přihlížet z úřední povinnosti). Nejvyšší správní soud v otázce zákonných podmínek pro zahájení vytýkacího řízení odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, publikované pod č. 1729/2008 Sb. NSS:

„*Vytýkací řízení je řízením, v němž má správce daně určitá kontrolní oprávnění. Nejedná se sice o oprávnění jít proti vůli kontrolovaného provádět zjišťování skutkového stavu v právní sféře kontrolovaného (tato oprávnění má správce daně v rámci daňového řízení v daňové kontrole, viz zejm. § 16 odst. 2 d. ř.), nicméně jde o oprávnění vyzvat kontrolovaného k doložení určitých skutečností. Podle § 43 odst. 1 d. ř. ve znění aplikovaném na věc stěžovatele (tj. před novelizací provedenou zákonem č. 270/2007 Sb.), platilo, že vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal.*

Již ze samotného znění citovaného ustanovení § 43 odst. 1 d. ř. je zřejmé, že se nejedná o oprávnění správce daně vyzvat k prokázání určitých skutečností kohokoli, nýbrž o oprávnění oslovit toliko takový daňový subjekt, který vykazuje zákonem definovanou vlastnost. Touto vlastností je, že ve vztahu k dotyčnému daňovému subjektu má správce daně pochybnost o správnosti, o průkaznosti nebo o úplnosti podaného daňového prohlášení (resp. dalších zákonem stanovených písemností) nebo o pravdivosti údajů v tomto prohlášení uvedených. Právě existence či neexistence zákonem stanoveného typu pochybnosti správce daně je onou relevantní vlastností, která odlišuje ty daňové subjekty, které mohou být podrobeny postupu správce daně podle § 43 d. ř., a subjekty, které takovému postupu být podrobeny nesmí. Pouze ty subjekty, ve vztahu k nimž pochybnost správce daně o jejich daňově relevantních tvrzeních existuje, mohou být povinny nést případné negativní následky nesplnění povinnosti podat řádné

vysvětlení a vyjádření a doložit požadované skutečnosti, která vyplývá z § 43 odst. 1 d. ř. Ve vztahu k jiným subjektům je postup správce daně podle § 43 odst. 1 d. ř. nezákonností, jež nemůže být podkladem pro následný postup proti daňovému subjektu (např. podkladem pro vyměření daně) a výjimečně může podle okolností mít i povahu nezákonného zásahu.

Existence pochybnosti správce daně o zákonem předepsaných skutečnostech je tedy nutnou podmínkou pro zahájení vytýkacího řízení. V materiálním právním státě, v němž je vyloučena libovůle orgánů veřejné moci, musí být existence pochybnosti opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající toliko v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak - tedy ověřením existence a povahy těchto skutkových důvodů - je možno zaručit přezkoumatelnost toho, zda příslušný správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda ji neměl a požadoval na daňovém subjektu vysvětlení a prokazování jím tvrzených skutečností toliko na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě z libovůle vycházejícího či jinak mimo zákonná kritéria se pohybujícího úsudku pracovníka správce daně.

Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že pochybnost ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř. nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzení lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být zahájeno vytýkací řízení, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.

Zákon nestanoví pochybnost správce daně jako podmínku pro zahájení vytýkacího řízení náhodou. Povaha tohoto řízení je totiž založena na komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem, jejímž předmětem jsou právě ona pochybnost a skutkové okolnosti, s nimiž je spojena. Právě proto také § 43 odst. 1 d. ř. předepisuje, že vedle toho, že správce daně musí relevantní pochybnosti mít, musí je rovněž daňovému subjektu sdělit, a to zákonem předepsaným způsobem, který umožňuje naplnit smysl a účel vytýkacího řízení - v této jeho fázi je jím především vytvoření možnosti pro daňový subjekt, aby na podezření správce daně reagoval a jeho pochybnosti rozptýlil a vzniklé nejasnosti či nesrovnalosti týkající se jeho daňové povinnosti vysvětlil resp. odstranil.

Předmět vytýkacího řízení je (například na rozdíl od daňové kontroly) vymezen a omezen právě pochybnostmi správce daně - jen v rámci okruhu skutečností vztahujících se k jeho pochybnostem je správce daně oprávněn vyzývat daňový subjekt k vysvětlení a daňový subjekt povinen na tyto výzvy reagovat resp. snášet negativní procesní důsledky nevyhovění

těmto výzvám. Je tedy povinností správce daně, aby své pochybnosti i to, jakým způsobem mají být vyvráceny, daňovému subjektu dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem sdělil. Nepostačí proto, vyzve-li správce daně daňový subjekt toliko k tomu, aby vysvětlil údaje na určitém řádku či řádcích daňového přiznání - taková výzva totiž postrádá uvedení pochybností, které správce daně ve vztahu k daňové povinnosti daňového subjektu chová.

Výjimkou by byla výlučně situace, kdy již přímo ze samotného obsahu daňového přiznání je patrná skutková okolnost, která zakládá pochybnost správce daně. Tak tomu může být zejména v případě početní nebo jiné podobné nesrovnalosti v daňovém přiznání, např. v matematických vztazích mezi údaji v jednotlivých řádcích daňového přiznání (typicky nesoulad v součtech určitých dílčích položek daňového přiznání) či tehdy, opomene-li daňový subjekt určitou kolonu daňového přiznání vyplnit, ač by vzhledem k okolnostem být vyplněna měla. I v takovém případě však musí správce daně ve výzvě podle § 43 odst. 1 d. ř. popsat uvedenou početní nebo jinou podobnou nesrovnalost tak, aby daňovému subjektu bylo zřejmé, v čem má spočívat."

V daném případě je zřejmé, že podmínky pro zahájení vytýkacího řízení byly dány. Správce daně měl pochybnosti o správnosti podaného daňového přiznání, přičemž zpočátku se tyto pochybnosti netýkaly jen toho, zda skutečně stěžovatel přijal deklarované plnění od plátce uvedeného na daňových dokladech, ale také, zda se toto plnění vůbec uskutečnilo a zda je stěžovatelem využíváno pro podnikání. Tomu odpovídaly i prvotní výzvy, v nichž byly tyto pochybnosti ve vztahu k jednotlivým daňovým dokladům dostatečným způsobem vyjádřeny, viz např. výzva ze dne 25. 6. 2003, č. j. 123523/03/248912/4083, která byla zástupci stěžovatele doručena dne 26. 6. 2003 a týkala se daňového přiznání za zdaňovací období dubna 2003. V dalších výzvách, které následovaly v průběhu vytýkacího řízení, správce daně tak, jak postupně získával podrobnější poznatky o zjišťovaných skutečnostech, také své pochybnosti a z nich vyplývající nároky na stěžovatele, pokud jde o předkládání potřebných důkazů, konkretizoval. Je tedy možné konstatovat, že správce daně vyhověl požadavkům, které na zahájení vytýkacího řízení klade § 43 odst. 1 daňového řádu, jak je vykládán v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Taktéž nemůže stěžovatel s úspěchem tvrdit, že by neměl povědomost o tom, kdy bylo vytýkací řízení vlastně zahájeno – v předmětné výzvě je totiž v jejím záhlaví uvedeno, že slouží k „*odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků*". Je zřejmé, že uvedení citovaného ustanovení dávalo stěžovateli na srozuměnou, že se jedná o zahájení vytýkacího řízení.

Oprávněný není ani další stížní bod, a to tvrzení stěžovatele, že krajský soud měl z úřední povinnosti přihlédnout k prekluzi práva na vyměření daně a tuto prekluzi také konstatovat. Podle dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu reprezentované především usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikovaným pod č. 1542/2008 Sb. NSS, byly správní soudy k uplynutí prekluzívní lhůty pro vyměření daně dle § 47 daňového řádu oprávněny přihlížet jen k řádně a včas uplatněné žalobní a posléze kasační námitce. Ve zkratce řečeno, prekluze daně byla považována za hmotněprávní vadu, tedy nezákonnost žalobou napadeného správního rozhodnutí, kterou nebylo možné podřadit pod žádný ze zákonem

taxativně vymezených důvodů, k jejichž existenci správní soudy přihlížejí nad rámec žalobních, resp. stížních bodů, tedy z úřední povinnosti (§ 76 odst. 2 a § 109 odst. 3 s. ř. s.), bylo ji tak třeba, jako každou jinou nezákonnost (např. to, že daňová povinnost podle hmotného daňového práva vůbec nevznikla), namítat.

Je ovšem pravdou, že Nejvyšší správní soud již ve svých recentních rozhodnutích akceptoval (viz např. rozsudek ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, www.nssoud.cz), že uvedený názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu byl překonán judikaturou Ústavního soudu, podle níž i správní soudy musí k uplynutí prekluzívní lhůty pro vyměření daně přihlížet z úřední povinnosti. Ve svém nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, vyjádřil Ústavní soud názor, podle něhož za společný rys prekluze jakožto institutu, který se vyskytuje v různých odvětvích právního řádu, lze považovat i to, že k ní má orgán moci veřejné přihlížet z úřední povinnosti. Podle Ústavního soudu nebrání nutnosti přihlížet k prekluzi daně, tedy zániku práva státu vyměřit či doměřit daň, ve správním soudnictví ani dispoziční zásada vyjádřená v § 75 s. ř. s., ani přezkumná povaha řízení před správními soudy. Vázanost soudního přezkumu na žalobní body je podle Ústavního soudu sice zásadně správná, avšak nelze ji absolutizovat. Přihlíží-li k prekluzi práva ex offo soud v civilním řízení soudním, tím spíše k ní musí přihlížet z úřední povinnosti i soud projednávající věc v režimu správního soudnictví. Ústavní soud dospěl dokonce k závěru, že správní soudnictví není postaveno na projednací, ale na vyšetřovací zásadě.

Ačkoli se Nejvyšší správní soud s touto argumentací Ústavního soudu neztotožňuje a i nadále trvá na správnosti výše uvedených závěrů svého rozšířeného senátu, nezbývá mu než uznat, že k předmětné otázce existuje již konstantní judikatura Ústavního soudu, o které již nelze říci, že by postrádala zdůvodnění, neboť se opírá o shora vyjádřené důvody. Nejvyšší správní soud je těmito rozhodnutími Ústavního soudu ve smyslu čl. 89 odst. 2 Ústavy vázán.

V daném případě ovšem nelze krajskému soudu vytýkat, že se otázce prekluze daně v odůvodnění svého rozhodnutí nevěnoval, neboť ji stěžovatel v žalobě nezmiňoval, krajský soud by byl povinen tedy tuto skutečnost zohlednit ve svém rozhodnutí pouze tehdy, pokud by k prekluzi daně v předmětné věci skutečně došlo, což se, jak bude dále vysvětleno, nestalo.

Dle § 47 odst. 1 daňového řádu platí, že „*pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat*“. Ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu pak praví, že „*byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat*“.

Stěžovatel podal daňové přiznání např. za měsíc duben 2003 (nejstarší zdaňovací období) dne 26. 5. 2003. V usnesení ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publikovaném pod č. 953/2006 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu charakterizoval úkon dle § 47 odst. 2 daňového řádu obecně tak, že *„musí být nutně výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem § 47 odst. 2 daňového řádu je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem"*. Za takový úkon lze nepochybně považovat i zahájení vytýkacího řízení. I bez existence dalších úkonů správce daně či žalovaného by v souladu s § 47 odst. 2 daňového řádu bylo třeba vycházet z toho, že dne 26. 6. 2003 byla zástupci stěžovatele doručena zmiňovaná výzva. Z tohoto důvodu počala tříletá lhůta znovu běžet od konce roku 2003, tedy ode dne 31. 12. 2003 a skončila by (i kdyby nenastaly další skutečnosti) dne 31. 12. 2006. Ze správního spisu přitom vyplývá, že rozhodnutí o odvolání, které stěžovatel napadl žalobou ve správním soudnictví, bylo doručeno stěžovateli i jeho zástupci dne 22. 12. 2006. Je tedy zřejmé, že v rámci zákonné lhůty pro vyměření daně byla tato daň skutečně pravomocně vyměřena a k namítané prekluzi nemohlo dojít (obdobně i u dvou pozdějších zdaňovacích období).

Ostatně Nejvyššímu správnímu soudu není ani zřejmé, co vlastně stěžovatel dodatečně uplatněnou námitkou prekluze v tomto případě sledoval. Za všechna tři zdaňovací období totiž správce daně vyměřil stěžovateli po vytýkacím řízení nadměrné odpočty daně z přidané hodnoty, byť v nižších částkách, než stěžovatel původně požadoval (viz výše). Pokud by tedy skutečně došlo k prekluzi daně, stěžovatel by si tím rozhodně nepolepšil, ba právě naopak, oproti dnešnímu stavu by jeho nárok na odpočet daně klesl na nulu. Při výkladu § 47 daňového řádu se často zapomíná na to, že uplynutí lhůty pro vyměření daně nemusí být pouze ku prospěchu daňového subjektu, ale právě v případech, jako je nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, je prekluze daně nutně v jeho neprospěch, neboť i kdyby daňovému subjektu vznikl nárok na odpočet daně, po uplynutí prekluzivní lhůty ho již nelze přiznat.

Dále stěžovatel namítal, že „odvolací orgán" ve třech rozhodnutích ze dne 20. 12. 2007 vyhověl odvoláním stěžovatele proti rozhodnutím ze dne 13. 2. 2006, jimiž byla doměřena daň z přidané hodnoty za srpen, září a říjen roku 2003, přičemž daň byla doměřena na základě zcela shodných skutkových okolností jako v nynějším řízení. K tomu je ovšem třeba dodat, že nejde o rozhodnutí žalovaného, ale, jak vyplývá z příloh stěžovatele založených v soudním spisu, o rozhodnutí správce daně prvního stupně, který v odvolacím řízení autoremedurou, tedy postupem dle § 49 odst. 1 daňového řádu, nahradil své původní platební výměry za uvedená zdaňovací období způsobem v těchto rozhodnutích uvedeným. Rozhodnutí správce daně neobsahují odůvodnění, nelze z nich tedy seznat, na základě jakých důvodů se správce daně rozhodl pro autoremeduru, a stěžovatel k tomu ani nic bližšího neuvádí. Tyto skutečnosti, týkající se jiných zdaňovacích období, než jsou předmětem řízení v této věci, tedy samy o sobě nemohou být důvodem pro zrušení rozsudku krajského soudu napadeného kasační stížností, není ani zřejmé, pod jaký z přípustných důvodů kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 s. ř. s. by stěžovatel tuto námitku podřadil, jedná se o „jiný důvod" ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

Obdobně ani z rozsudků Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 3. 2008, č. j. 30 Ca 125/2006 - 26, č. j. 30 Ca 126/2006 - 24 a č. j. 30 Ca 127/2006 - 23, které stěžovatel uváděl v doplnění kasační stížnosti, nevyplývají pro stěžovatele skutečnosti, které by mohly vést k vyhovění jeho kasační stížnosti. V citovaných případech sice Krajský soud v Hradci Králové jedinému společníku stěžovatele (Janu Novákovi) vyhověl, tedy zrušil rozhodnutí žalovaného v jinak obdobných věcech, avšak tyto závěry nelze bez dalšího aplikovat na nynější případ. V citovaných rozsudcích totiž krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil z důvodu nepřezkoumatelnosti, konkrétně pak proto, že se žalovaný nevyrovnal s předloženými či navrženými důkazy a rozhodl o věci pouze s odkazem na skutečnost, že společnosti DOMAIN GROUP, s. r. o. byla v pravomocně ukončeném daňovém řízení stanovena daňová povinnost ve výši 0 Kč, proto se ani nemohlo uskutečnit žádné zdanitelné plnění. O takový případ nyní nejde, jelikož žalovaný ve zde posuzované věci hodnotil nejen tuto skutečnost vyplývající z jiného daňového řízení u jiného daňového subjektu, ale zároveň se věnoval i shromážděným důkazům, které v rámci posouzení odvolacích námitek řádně vyhodnotil. Ani tuto stížní námitku tedy nelze shledat důvodnou.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že uplatněné kasační námitky nejsou důvodné; nad rámec stížních bodů Nejvyšší správní soud konstatuje, že neshledal ani jiné vady, k nimž by musel dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlížet z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 15. května 2009

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu