

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera, v právní věci žalobce: **Gas Filling Tábor, spol. s r. o.**, se sídlem Sezimovo Ústí 1120, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2007, čj. 6892/07-1300, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 3. 2009, čj. 10 Ca 31/2008 - 33,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 3. 2009, čj. 10 Ca 31/2008 - 33, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 11. 2007, čj. 6892/07-1300, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Táboře ze dne 25. 6. 2007, čj. 90304/07/110916/4680, kterým správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí roku 2003 ve výši 9617 Kč, čj. 90305/07/110916/4680, kterým správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období II. čtvrtletí roku 2003 ve výši 9 068 Kč, čj. 90306/07/110916/4680, kterým správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 2003 ve výši 24 717 Kč, a čj. 90307/07/110916/4680, kterým správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2003 ve výši 31 940 Kč. Daň z přidané hodnoty byla ve všech případech doměřena za použití pomůcek dle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za

zdaňovací období I. – IV. čtvrtletí roku 2003. Žalobce však přes opakované výzvy neprokázal správnost výše uskutečněných zdanitelných plnění (prodej plynu pro pohon motorových vozidel, plynu v bombách a nafty) zahrnutých v účetnictví a nedoložil správnost výše uskutečněných zdanitelných plnění zahrnutých v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2003.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Namítl, že rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející platební výměry jsou nezákonné. Žalovaný ani správce daně nevzali v úvahu specifičnost kontrolované daně. Správní orgány založily svá rozhodnutí na argumentech přiléhavých pro daň z příjmu, které nelze pro DPH užít přímo. Například výtka týkající se nedostatků ve skladové evidenci neprokazuje nikterak nesprávnost vykázané výše uskutečněných plnění. Žalobce namítl, že plátce nemůže žádným relevantním způsobem prokázat, že neuskutečnil zdanitelné plnění nad rámec vykázané daňové povinnosti. To by příslušelo správci daně. Použil-li například plátce zboží (plyn) pro vlastní provoz k vytápění a jím uváděná celková spotřeba je správcem daně zpochybňována, může to mít vliv pro daň z příjmu, nikoliv DPH. Namítal, že pokud správce daně nevyvrátil správnost evidence denních tržeb, kterou předložil a směřují-li výtky jen k nedostatečné evidenci množství plynu v členění a rozsahu, není rozhodnutí správce daně dostatečně podloženo. Nesouhlasil ani se stanovenou výší daně z příjmů, a zmínil možnost, že správce daně své rozhodnutí o dani z příjmů změní, což by znamenalo i změnu všech dodatečných platebních výměrů na DPH. Konstatoval, že důsledkem stanovení DPH na základě výsledků kontroly daně z příjmů je, že z hlediska DPH není odůvodněn žádný z dodatečných platebních výměrů. Žalobce rovněž zpochybnil postup správce daně u navržených výslechů svědků, které nebyly realizovány proto, že si svědci předvolání buď nepřevzali nebo se k jednání nedostavili.

Krajský soud rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 31. 3. 2009, čj. 10 Ca 31/2008 - 33, zrušil. Uvedl, že u daně na vstupu správce daně pouze konstatoval, že uvedené údaje nezpochybňuje a souhlasí s údaji uvedenými žalobcem v účetnictví. Krajský soud uzavřel, že správce daně stanovil daňovou povinnost na základě pomůcek pouze u daně z přidané hodnoty na výstupu a z rozhodnutí žalovaného nelze zjistit, zda žalovaný dospěl právně relevantním způsobem k závěru, že byly dodrženy všechny uvedené zákonné podmínky pro použití náhradního způsobu stanovení daně. Pokud správce daně uzavřel, že účetnictví žalobce je neúplné a neprůkazné, pak bylo zapotřebí stanovit daňovou povinnost na základě pomůcek žalobci nejenom na výstupu, ale i na vstupu.

Dále krajský soud uvedl, že správce daně nepostupoval v souladu s § 8 daňového řádu, když neprovedl výslech svědků navržených žalobcem. Správce daně sice navržené svědky předvolal, ale dvěma svědkům se nepodařilo předvolání k výslechu doručit a ze dvou svědků, kterým bylo předvolání k výslechu doručeno, se ke svědecké výpovědi dostavil pouze jeden. Svědky, kteří byli žalobcem dodatečně navrženi, správce daně nepředvolal, neboť tento návrh vyhodnotil tak, že nemohou prokázat správnost údajů o výši uskutečněných zdanitelných plnění zahrnutých žalobcem v daňových přiznáních. Krajský soud uvedl, že správce daně nemůže odmítnout výslechy navržených svědků

protože jimi nemůže být prokázána skutečnost žalobcem předpokládaná. V případě pochybností je povinností správce daně nejprve vyzvat daňový subjekt, aby upřesnil okruh otázek, ke kterým mohou svědci podat své svědectví. Rovněž nelze hodnotit výpovědi svědků za situace, že svědci vůbec k věci nebyli vyslechnuti.

Rozsudek napadl žalovaný (stěžovatel) kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že správce daně stanovil daňovou povinnost podle pomůcek pouze na výstupu. Uvedl, že správce daně použil pro stanovení výše přijatých zdanitelných plnění v souladu s § 31 odst. 6 daňového řádu jako pomůcku své poznatky a skutková zjištění z daňové kontroly, tj. údaje uvedené v daňových přiznáních. Vlastní poznatky správce daně lze považovat za pomůcku a daň na vstupu i výstupu tak byla stanovena podle pomůcek. I když nebylo možné vyměřit daň na základě dokazování, neznamená to, že poznatky správce daně získané ve fázi dokazování nejsou využitelné jako pomůcky. Konstatoval, že v odvolacím řízení se zabýval nejen tím, zda byly dodrženy veškeré procesní podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, ale i tím, zda daň byla správcem daně stanovena tímto způsobem dostatečně spolehlivě. Nesouhlasil rovněž s názorem krajského soudu, že správce daně pochybil, pokud nepředvolal dva svědky navržené žalobcem. Uvedl, že správce daně vyhověl jinému návrhu žalobce na předvolání svědků, ale k provedení svědecké výpovědi se dostavil pouze jeden z nich. Když poté žalobce navrhl provedení výslechu dalších dvou svědků, správce daně v souladu s § 31 odst. 2 daňového řádu uzavřel, že tyto výpovědi nelze přijmout jako důkazní prostředek, který by prokázal v plném rozsahu věrohodnost žalobcem předložených prodejních cen, a nelze jimi nahradit průkaznou evidenci slev a zvýhodněných cen poskytovaných v roce 2003. Pokud správce daně dostatečně zdůvodnil neprovedení svědeckých výpovědí, nejednalo se o vadu řízení.

Kasační stížnost žalovaného Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a odst. 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Rozsudek krajského soudu se soustřeďuje na dvě ve věci významné okolnosti. Především na to, zda vedle daně na výstupu byla za použití pomůcek stanovena i daň na vstupu, a dále na otázku, zda bylo přípustné neprovést výslech navržených svědků s odůvodněním, které poskytl žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí. Proto i kasační stížnost směřuje proti právním názorům krajského soudu v těchto otázkách.

K první otázce je třeba konstatovat, že žalobce v podané žalobě neuplatňoval námitky, o kterých by soud musel při respektování dispoziční zásady vyslovit právní názor týkající se způsobu stanovení daně na vstupu. Žalobce v podané žalobě nenamítal, že by daňová povinnost byla stanovena jiným způsobem u (části) daně z přidané hodnoty na vstupu a jinak u daně na výstupu. Krajský soud rovněž nezdůvodnil, proč případně považuje tyto souvislosti za natolik podstatnou vadu řízení, ke které musel přihlížet z úřední povinnosti.

Z rozsudku krajského soudu není zřejmé, zda vycházel při rozhodování ve věci z dostupné judikatury, na tu v kasační stížností napadeném rozsudku neodkazuje. Krajský soud se patrně mohl inspirovat rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2004, čj. 1 Afs 19/2004 - 67, č. 991/2006 Sb.NSS (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud), kdy soud konstatoval, že *„nastanou-li skutečnosti předvídané ustanovením § 31 odst. 5 a násl. zákona č. 337/1992 Sb., je povinností správce daně stanovit daň pomocí pomůcek. Jde-li o daň z přidané hodnoty, pak - vzhledem k zákonné konstrukci daňové povinnosti u této daně jako rozdílu mezi daní na vstupu a daní na výstupu – je nutno stanovit daňovou povinnost za určité zdaňovací období jednotně podle pomůcek.“* V uvedené věci správci daně vznikly (vedle dalších) samostatné pochybnosti u daně na výstupu, ohledně níž předtím rozpor nebyl, a proto daňový subjekt vyzval, aby pochybnosti ohledně daně na výstupu vysvětlil. Následně pak správce daně uvedl (i ve zprávě o daňové kontrole), že nebylo-li možné zkontrolovat daň na výstupu, vycházel z toho, že daň byla odvedena včas a správně. Nejvyšší správní soud za této situace uzavřel, že má-li správce daně o více skutečnostech pochybnosti, pak nemůže v jednom případě na jejich zjištění rezignovat (konkrétně u daně na výstupu v uvedené věci) a v druhém případě (daň na vstupu) stanovit daň podle pomůcek.

O takovou situaci však v souzené věci nešlo. V průběhu daňového řízení nebyly vysloveny konkrétní pochybnosti o správnosti daně na vstupu. V žalobou napadeném rozhodnutí se opakovaně uvádí, že daňový subjekt průkazným způsobem nedoložil prodané množství zboží, prodejní ceny ani slevy uplatňované při prodeji zboží v roce 2003, tedy jednoznačně okolnosti, které se týkají daně na výstupu. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že pochybnosti správce daně směřovaly k vedení skladové evidence, a k tomu, zda je průkazné, jak žalobce se zbožím dále nakládal. Byly konstatovány neprůkazné denní tržby za hotové, byla zasílána např. výzva ze dne 11. 11. 2004 k prokázání výše tržeb za prodej plynu. Vždy šlo o následný prodej, o množství zboží vydaného ze skladu a cenu, za jakou bylo zboží prodáno. Zpráva o daňové kontrole ústí v závěr, že žalobce neprokázal správnost výše uskutečněných zdanitelných plnění při prodeji. V návaznosti na tato zjištění byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty podle pomůcek. Jak z úředního záznamu ze dne 23. 5. 2007 a ze sdělení k důvodům doměření rozdílu mezi stanoveným základem daně a daní, která byla přiznána ze dne 14. 8. 2007 vyplývá, že správce daně při stanovení výše přijatých zdanitelných plnění použil jako pomůcku svá zjištění z daňové kontroly, z účetnictví stěžovatele a daňových dokladů. Daň na vstupu pak stanovil ve výši shodné s údaji uvedenými v daňových přiznáních žalobce.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 7. 2007, čj. 8 Afs 21/2007 - 60 mimo jiné konstatoval, že *„s ohledem na skutečnost, že v rámci daňové kontroly správce daně nezjistil nedostatky u daně na vstupu, avšak daň na výstupu s ohledem na provedená zjištění nebylo možné stanovit dokazováním a bylo nutno přistoupit ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, pak nic nebránilo použití údaje o výši uskutečněných zdanitelných plnění na vstupu dle daňových přiznání, čímž nedošlo ke změně údaje o dani na vstupu a správce daně tak v souladu s ustanovením § 46 odst. 7 daňového řádu uvedl pouze změny v řádcích daňového přiznání u daně na výstupu, tedy uskutečněných zdanitelných plnění.“* Skutečnost, že je přípustné jako pomůcek využít i údajů uvedených v daňových přiznáních, vyplývá např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2007, čj. 8 Afs 8/2006 - 157. Nelze tak tvrdit, že by část daňové povinnosti byla stanovena dokazováním a část podle pomůcek. Je

nepochybné, že daňová povinnost, která byla kontrolována, byla následně doměřena zcela podle pomůcek. S odkazem na shora uvedené důvody proto Nejvyšší správní soud shledal právní názor krajského soudu, že daň na vstupu v této věci nebyla vyměřena pomocí pomůcek, za nesprávný a související kasační námitku za důvodnou.

Přestože krajský soud vytýkal napadenému rozhodnutí rovněž nepřezkoumatelnost, je třeba konstatovat, že relativně obtížně přezkoumatelné je v tomto ohledu právě soudní rozhodnutí. Krajský soud vycházel z premisy, že bylo třeba stanovit rovněž daň na vstupu za použití pomůcek, a proto dospěl k obecnému závěru, že žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť jeho odůvodnění neskýtá oporu pro závěr, že byla daň stanovena za použití pomůcek dostatečně spolehlivě. Krajský soud se nezabýval jednotlivými pasážemi odůvodnění napadeného rozhodnutí a neuváděl, proč konkrétně je odůvodnění nedostačující. Lze proto jen stejně obecně konstatovat, že z rozhodnutí je seznatelné, v čem spočívaly pochybnosti správce daně o množství prodaného zboží a jakým způsobem se žalobce snažil tyto pochybnosti rozptýlit. Rovněž tak to, proč se žalovaný domnívá, že se to žalobci nepodařilo, zejména proto, že kromě předložené skladové evidence zaznamenávající úbytek zásob jednou za měsíc jiná evidence předložena nebyla, že konkrétní spotřebu pro vytápění provozních prostor neprokazují ani dokumenty o klimatických údajích. Konstatovány byly rovněž rozdíly v prodejních cenách nafty a pochybnosti správce daně nebyly odstraněny ani pokud jde o prokázání uplatňování slev při prodeji plynu. Závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí proto neobstojí.

Důvodnou shledal Nejvyšší správní soud rovněž námitku týkající se neprovedení důkazu svědeckými výpověďmi. Především je třeba konstatovat, že žalobce v žalobě sice vyjádřil „jistou pochybnost o zmínce žalovaného ohledně navržených svědků“, podle jeho mínění již to, že správce daně svědky předvolá, dokládá potřebnost takového výslechu. Žalobní námitka však ústí v závěr, že jednak i okolnosti týkající se svědků měly být brány v souvislosti s daní z příjmů a jednak měly daňové orgány vynutit účast předvolaných svědků u jednání. Přesto odůvodnění rozhodnutí krajského soudu stojí na tom, že nelze presumovat význam svědecké výpovědi resp. její obsah ještě předtím, než je důkaz svědeckou výpovědí proveden.

Tomu lze jistě přisvědčit. Krajský soud v Ostravě v rozsudku ze dne 26. 6. 2003, čj. 22 Ca 421/2002 - 35 č. 39/2003 Sb.NSS uvedl, že „*rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože daňový subjekt neprokázal své tvrzení (z důvodů neunesení důkazního břemene podle § 31 odst. 9 daňového řádu), pak takový závěr předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provedl navržené důkazy. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Správní orgán nemůže provedení důkazu odmítnout s tím, že od něho nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti (např. nevyslechnutí navržených svědků s poukazem na ekonomickou či personální propojenost s daňovým subjektem), neboť správní orgán nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž by je vůbec provedl.*“ Rovněž je však třeba na druhé straně vycházet z toho, že je to správní orgán (správce daně), kdo v souladu s ustanovením § 31 odst. 2 a 4 daňového řádu rozhoduje, který z navržených důkazních prostředků je třeba k řádnému zjištění

skutkového stavu provést. Ústavní soud v nálezu ze dne 21. 3. 2002, sp. zn. I. ÚS 55/01 v souvislosti se soudním rozhodováním (není však důvodu neuplatnit jej obecně též na rozhodování správních orgánů) konstatoval, že *„v zásadě nelze spatřovat porušení čl. 36 Listiny v tom, že soud nevyhoví všem důkazním návrhům účastníků, neboť jen soudu přísluší rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoliv (§ 120 odst. 1 a 2 o. s. ř.). To však platí pouze potud, pokud lze na skutkový stav v dané věci bezpečně usoudit.“*

Krajský soud v odůvodnění rozsudku napadeného kasační stížností citoval v souvislosti s provedenými či neprovedenými výslechy svědků ustanovení § 8 daňového řádu. Bližší odůvodnění, že uvedený postup zakládal vadu řízení, krajský soud neposkytl. Pro posouzení důvodnosti kasační námitky proto Nejvyšší správní soud musel z daňového spisu zjistit, zda obstojí stanovisko žalovaného, že navržené důkazní prostředky nebyly způsobilé prokázat žalobcem předpokládané skutečnosti.

Z daňového spisu vyplývá, že v průběhu daňové kontroly byl žalobce vyzýván k prokázání rozhodných skutečností, správnosti výše tržeb za zboží vykázaných v účetnictví a správnosti výše uskutečněných zdanitelných plnění - tržeb za zboží. Rozhodné skutečnosti následně žalobce v daňovém řízení dokládal např. skladovou evidencí, ceníky zboží, tabulkou evidence prodeje. Při ústním jednání dne 11. 12. 2006 uvedl, že předkládá prozatím jména dvou svědků, kteří nakupovali plyn za zvýhodněné ceny, v podání ze dne 24. 1. 2007 konstatoval, že se podařilo kontaktovat některé zákazníky, kteří mohou dosvědčit, že jim byla poskytována sleva při nákupu plynu. Dne 8. 3. 2007 proběhl výslech jediného svědka, který se ve věci dostavil. Dne 15. 3. 2007 doplnil žalobce písemně, že „k prokázání skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti – prokázání výše tržeb“ uvádí jména dalších dvou svědků. Tyto osoby již správce daně nepředvolával a v rozhodnutí napadeném žalobou (strany 6 a 7) zhodnotil význam uskutečněné svědecké výpovědi tak, že svědek nakupoval plyn u různých čerpacích stanic a pokud jde o další návrhy na provedení důkazů výslechy svědků, nejsou tyto způsobilé prokázat správnost a úplnost údajů o výši uskutečněných zdanitelných plnění v I.-IV. čtvrtletí 2003. Rovněž pokud jde o prokazování výše prodejní ceny žalovaný uzavřel, že ani tuto skutečnost nelze svědecky prokázat, neboť bylo v několika případech zjištěno z paragonů, že bylo prodáváno za cenu vyšší než cenu uvedenou v cenících.

Při hodnocení, zda správce daně postupoval správně, pokud neprovedl navržený důkazní prostředek, je vždy třeba hodnotit, k jakým skutečnostem měli být v tomto případě svědci slyšeni a jaké relevantní skutečnosti měly být jejich výpověďmi prokázány. V souzené věci nešlo o prokázání jednotlivé dílčí skutečnosti, kterou ten který navržený svědek slyšel, viděl či jinak vnímal, ale o prokázání, že v průběhu čtyř zdaňovacích období v roce 2003 byly tržby za prodej plynu evidovány průkazným způsobem. Pokud dne 11. 12. 2006 žalobce uvedl, že navrhovaní svědci u něj nakupovali plyn za zvýhodněné ceny, pak ani předpoklad, že by svědci tuto skutečnost potvrdili, nevede k závěru, že se prostřednictvím těchto důkazů podařilo pochybnosti správce daně vyvrátit. Ani žalobce netvrdil, že by navržení svědci měli svými výpověďmi komplexně nahradit vytýkané nedostatky jeho evidence po celá zdaňovací období, jinými slovy, že by to byli pouze tito svědci, kdo odebíral zboží od žalobce v rozhodných obdobích. Na komplexnost výzev správce daně na straně jedné a omezenou možnost dílčích svědectví navržených svědků na

straně druhé správně upozornil v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný. Ve věci nešlo o to upřesňovat okruh otázek, ke kterým by měli být svědci slyšeni (tím spíše, pokud žalobce obecně uvedl, že svědky navrhuje k „prokázání výše tržeb"), ale o posouzení, zda vůbec lze nahradit nedostatky evidence tržeb výslechy jednotlivých svědků. Žalovaný podrobnou a přesvědčivou úvahu, proč k výslechu posléze navržených dvou svědků nepřistoupil, v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl a jeho argumenty lze přezkoumat. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že v souzené věci nešlo o nepřípustné neprovedení navržených důkazních prostředků, v důsledku kterého by došlo k nesprávně zjištěnému skutkovému stavu. Proto i v pořadí druhou kasační námitku shledal soud důvodnou.

S odkazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V novém řízení je krajský soud vázán právními názory Nejvyššího správního soudu vyjádřenými v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a znovu přezkoumá žalobou napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, zejména pokud jde o namítanou nepřípustnost zohledňování nedostatků ve skladové evidenci vedle daně z příjmů i v souvislosti s výší uskutečněných plnění a daně z přidané hodnoty na výstupu. Zaměří se rovněž na to, koho stíhá důkazní břemeno v případě prokazování uskutečnění zdanitelného plnění v případě „že není v evidenci plátce podchyceno" resp. „je vyvrácena správnost evidence denních tržeb", jak se uvádí v podané žalobě. V novém rozhodnutí taktéž rozhodne o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně 13. dubna 2010

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu