

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **J. H.**, zastoupeného JUDr. Eugenem Zálišem, advokátem se sídlem Rudolfovská 34, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2008, čj. 5969/08-1300, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 6. 2010, čj. 10 Af 52/2010 - 83,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 6. 2010, čj. 10 Af 52/2010 - 83, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 10. 2008, čj. 5969/08-1300, zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Trhových Svinech ze dne 11. 3. 2008, čj. 7104/08/078970/5015, čj. 7109/08/078970/5015, čj. 7111/08/078970/5015, čj. 7113/08/078970/5015, čj. 7115/08/078970/5015, čj. 7118/08/078970/5015, čj. 7121/08/078970/5015, čj. 7124/08/078970/5015, čj. 7126/08/078970/5015, čj. 7528/08/078970/5015, čj. 7530/08/078970/5015 a čj. 7534/08/078970/5015. Těmito rozhodnutími správce daně dodatečně vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2003 ve výši 80 609 Kč, za zdaňovací období únor 2003 ve výši 29 730 Kč, za zdaňovací období březen 2003 ve výši 51 064 Kč, za zdaňovací období duben 2003 ve výši 29 212 Kč, za zdaňovací období květen 2003 ve výši 57 288 Kč, za zdaňovací období červen 2003 ve výši 74 938 Kč, za zdaňovací období

červenec 2003 ve výši 122 979 Kč, za zdaňovací období srpen 2003 ve výši 50 790 Kč, za zdaňovací období září 2003 ve výši 215 171 Kč, za zdaňovací období říjen 2003 ve výši 50 776 Kč, za zdaňovací období listopad 2003 ve výši 337 505 Kč a za zdaňovací období prosinec 2003 ve výši 400 745 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Ten rozsudkem ze dne 22. 5. 2009, čj. 10 Ca 3/2009 - 25, zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 12. 5. 2010, čj. 8 Afs 55/2009 - 67, zrušil ke kasační stížnosti žalovaného rozsudek krajského soudu, kterému vrátil věc k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud vytkl krajskému soudu nesprávný závěr o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele. Ten nepochybil, pokud se nevypořádal s námitkami uplatněnými v doplnění odvolání, které mu bylo doručeno až po rozhodnutí o odvolání. Podle Nejvyššího správního soudu stěžovatel také nemusel v odůvodnění svého rozhodnutí uvést, jak hodnotil právní důvody a výsledky dokazování provedené správcem daně, které vedly k dodatečnému stanovení daňové povinnosti. Těmito otázkami se totiž nad rámec odvolacích námitek, přezkumu vymezeného § 50 odst. 3 věta druhá zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a nezbytného rozsahu rekapitulace věci, podrobněji nezabýval. Dále Nejvyšší správní soud uzavřel, že se krajský soud opomněl vypořádat s žalobní námitkou o povaze plné moci udělené zástupci žalobce Ing. P., řádně uplatněnou v žalobě ze dne 8. 1. 2009. Krajský soud tak měl v dalším řízení posoudit, zda plná moc ze dne 28. 2. 2005 je plnou mocí neomezenou nebo omezenou ve smyslu § 10 odst. 3 daňového řádu, a pro účely § 17 odst. 7 daňového řádu stanovit, zda se jedná o plnou moc všeobecnou, nebo plnou moc speciální, a v návaznosti na uvedené zvážit důvodnost námitky, podle níž správce daně a stěžovatel pochybili, pokud v daňovém řízení doručovali písemnosti pouze zástupci žalobce. Krajský soud se měl v dalším řízení vypořádat také s nejednotností v rozhodování, týkající se provádění výslechu F. M. Při posouzení námitky žalobce o výslechu tohoto svědka měl vyjít mj. z posouzení povahy plné moci. Nejvyšší správní soud přitom připomněl, že se výslechem svědka F. M. podrobně zabýval v rozsudku ve věci stejných účastníků, vedené u něj pod sp. zn. 8 Afs 58/2009, na který odkázal. Stejně učinil ve vztahu k otázce prekluze.

Krajský soud posléze rozsudkem ze dne 25. 6. 2010, čj. 10 Af 52/2010 - 83, žalobu zamítl.

Veden závazným právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu, krajský soud neshledal důvodnými námitky, jimiž žalobce poukázal na nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného.

K námitce žalobce týkající se dodavatele společnosti BARABA CZ, s. r. o., krajský soud odkázal na § 31 odst. 9 daňového řádu, a podotkl, že z něj nevyplývá povinnost daňového subjektu prokazovat pouze skutečnosti požadované správcem daně, ale veškeré jím tvrzené skutečnosti. Pokud tedy daňový subjekt požaduje od státu vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty podle § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané

hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), pak je jeho povinností prokázat nárok na odpočet, tedy že jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použil při podnikání nebo činnosti vykazující znaky podnikání pro svá zdanitelná plnění. Doklady se všemi požadovanými náležitostmi přitom nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li současně prokázáno, že skutečně došlo k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je uvedeno v dokladech. To v posuzované věci nebylo prokázáno a uskutečnění zdanitelného plnění zůstalo pouze v rovině tvrzení. Konkrétní doklady a důkazy o unesení důkazního břemene žalobce podle krajského soudu nepředložil.

Při posouzení namítaných procesních pochybení správce daně v souvislosti s výslechem svědka F. M. krajský soud vyšel ze závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu. Námitce nepřisvědčil, protože procesní pochybení při předvedení svědka, které založilo nezákonnost svědecké výpovědi, nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí. Výslech svědka totiž nepřinesl žádné nové skutečnosti a pouze potvrdil závěry správce daně. Svědek popřel, že by vystavil předmětné faktury a obchodoval se žalobcem. Žalobce nepředložil přímé a pozitivní důkazy, které by svědčily o uskutečnění jím deklarovaných zdanitelných plnění. Výslech svědka by na tomto závěru podloženém dalšími důkazními prostředky nemohl nic změnit, ani kdyby byl proveden zákonným způsobem.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitce týkající se dodávky asfaltového koberce, dokládané daňovým dokladem od společnosti ZLÍNTERM, spol. s r. o. Zdůraznil přitom, že rozhodující je faktická stránka věci. Za účelem prokázání nároku na daňový odpočet je vždy zapotřebí prokázat splnění zákonných požadavků na uplatnění nároku, a to dokladově i souladem skutečného stavu věci se stavem formálně právním. V této souvislosti nebyl podle krajského soudu nárok na odpočet prokázán, neboť společnost ZLÍNTERM, spol. s r. o. zcela vyloučila vystavení předmětného dokladu. Krajský soud uzavřel, že pro uplatnění nároku na odpočet nestačí tvrzení žalobce, že splnil zákonný požadavek v souvislosti s existencí asfaltového koberce, pokud jím uvedený dodavatel tohoto zdanitelného plnění jeho poskytnutí zcela vyloučil. Ani v tomto případě tedy nebyly splněny zákonné požadavky dané § 19 zákona o DPH.

Dále se krajský soud neztotožnil s námitkou porušení zákonného postupu při ukončení daňové kontroly a seznámení žalobce s jejími výsledky. Veden závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu se zabýval povahou plné moci udělené žalobcem Ing. P. dne 28. 2. 2005, a posuzoval, zda jde ve smyslu § 10 odst. 3, resp. § 17 odst. 7 daňového řádu o plnou moc omezenou či neomezenou, resp. plnou moc všeobecnou či speciální.

Vyšel přitom ze zjištění, že žalobce zmocnil Ing. D. P., daňového poradce, dne 28. 2. 2005 pro zastupování v daňovém řízení. Dne 6. 5. 2005 žalobce rozšířil plnou moc z 28. 2. 2005 pro zastupování před správcem daně ke konání veškerých právních úkonů. Tato plná moc byla podle krajského soudu rozhodná s ohledem na okamžik zahájení daňové kontroly (17. 6. 2005). Předmětná plná moc byla dne 11. 1. 2008 omezena v tom smyslu, že zmocněnec není bez přítomnosti zmocnitele oprávněn učinit právní úkon převzetí a podpisu zprávy o kontrole nebo jiný podobný právní úkon, který by měl za následek ukončení kontroly prováděné správcem daně. Při konání právních úkonů

dotčených tímto omezením bylo třeba speciální plné moci. Dne 4. 11. 2008 žalobce vypověděl veškeré plné moci vystavené pro Ing. P. pro zastupování před příslušným správcem daně. Dne 8. 12. 2008 žalobce udělil plnou moc Ing. P. pro zastupování před příslušným správcem daně a před Finančním ředitelstvím v Českých Budějovicích ve věcech konání veškerých právních úkonů v souvislosti s § 23 daňového řádu. Plná moc byla omezena do 30. 6. 2009.

Krajský soud uzavřel, že s ohledem na formulaci plné moci udělené Ing. P. dne 6. 5. 2005, tedy před zahájením daňové kontroly, se nepochybně jednalo o plnou moc neomezenou, neboť žalobce zmocnil zmocněnce pro zastupování před příslušným správcem daně ke konání veškerých právních úkonů. Pokud žalobce poukázal na to, že v průběhu řízení byly prováděny úkony i před jinými správci daně, než který je příslušný pro žalobce jako daňový subjekt, krajský soud odkázal na § 5 odst. 1 daňového řádu. Z něj vyplývá možnost využít s ohledem na zásadu hospodárnosti a rychlosti daňového řízení dožádání správce daně k provedení jednotlivých úkonů v daňovém řízení jiným než místně příslušným správcem daně. Bylo-li využito institutu dožádání a některé úkony byl provedeny dožádanými správci daně, krajský soud nepochyboval, že dožádaný správce daně plnil úkoly místně příslušného správce daně, který byl i věcně příslušným k provedení těchto úkonů. Plná moc ze dne 6. 5. 2005 tak nemohla být plnou mocí neomezenou pouze pro zastupování před Finančním úřadem v Trhových Svinech.

Pokud jde o posouzení plné moci z hlediska § 10 odst. 3 daňového řádu, jednalo se podle krajského soudu o neomezenou plnou moc pro daňové řízení. Rozsah zmocnění byl vymezen tak, že zmocněnec byl zmocněn ke konání veškerých právních úkonů před příslušným správcem daně. Otázku speciality plné moci krajský soud posoudil ve vztahu k úkonu, který žalobce zpochybnil, tj. k provedení výslechu svědka F. M. před Finančním úřadem v Brně. Podle žaloby měla být plná moc omezena dne 11. 1. 2008. Krajský soud uvedl, že dne 11. 1. 2008 byla skutečně plná moc udělená dne 28. 2. 2005 a rozšířená dne 6. 5. 2005, omezena. Zmocněnec pak nebyl oprávněn učinit bez přítomnosti zmocnitele právní úkon, který by měl za následek ukončení daňové kontroly. Konání právních úkonů dotčených tímto omezením bylo do budoucna podmíněno zmocněním speciální plnou mocí. Pokud žalobce tvrdil, že bylo zákonnou povinností správce daně sdělit žalobci termín konání výslechu svědka F. M., přičemž o výslechu byl informován pouze jeho zmocněnec, krajský soud uzavřel, že citované omezení plné moci nepředstavuje omezení plné moci ve vztahu k předmětnému procesnímu úkonu správce daně. Výslech svědka M. totiž nebyl úkonem, který by měl za následek ukončení daňové kontroly. Správní orgány posoudily plné moci při provádění úkonů před podpisem zprávy o daňové kontrole v souladu s platnou právní úpravou. Nepochybily při aplikaci § 17 odst. 7 daňového řádu, pokud v souladu s tímto ustanovením doručovaly písemnosti zmocněnci žalobce. V dané věci se totiž jednalo o neomezenou plnou moc, která nepředstavovala ani plnou moc speciální, neboť zmocňovala zmocněnce k provádění veškerých úkonů před příslušným správcem daně. Krajský soud shrnul, že žalobce nebyl zkrácen na svých právech v souvislosti s neoznámením termínu konání výslechu svědka M. ani při provádění úkonů před jinými správci daně než Finančním úřadem v Trhových Svinech.

III.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Stížní námitky podřadil důvodům podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel namítl, že v případě společnosti ZLÍNTERM, spol. s r. o. prokázal, že asfaltový koberec byl položen v areálu jeho provozovny, slouží k jeho podnikatelské činnosti a náklady na jeho pořízení jsou nepochybně výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tvrzení svědka Petra Smejkala, podle kterého stěžovatel nepatřil k jeho obchodním partnerům, společnost ZLÍNTERM, spol. s r. o. nevystavila fakturu za zhotovení asfaltového koberce a nepřijala od stěžovatele ani žádné finanční plnění, nebylo nijak ověřeno např. v účetnictví jmenované společnosti.

K obchodním transakcím mezi ním a společností BARABA CZ, s. r. o. stěžovatel uvedl, že je potvrdil jednatel společnosti Petr Procházka, při svém výslechu u správce daně předložil faktury, o nichž měl správce daně pochybnosti a které měl stěžovatel zahrnuty do svého účetnictví, a potvrdil, že je společnost vystavila a bylo jí na jejich základě zaplaceno.

Pokud jde o obchodování se společností ISTA, s. r. o., stěžovatel se neztotožnil se závěrem krajského soudu, že nezákonná svědecká výpověď F. M. nepřinesla žádné skutečnosti, které by mohly změnit rozhodnutí správce daně či žalovaného. Tento závěr je nelogický. Stěžovateli bylo znemožněno účastnit se výslechu svědka a klást mu otázky a nemůže být předvídáno, co by výslech svědka přinesl. I přes zmíněnou nezákonnost krajský soud opřel o tento důkaz své rozhodnutí, ač zároveň tvrdil, že jej nebylo možné použít pro daňové řízení.

Stěžovatel nesouhlasil ani s tím, že se vyhýbal projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole. Krajský soud se podle něj vůbec nezabýval žalobními námitkami. Zákonný postup nebyl dodržen, protože stěžovatel nebyl seznámen s výsledky daňové kontroly, zpráva o daňové kontrole s ním nebyla projednána, nepodepsal ji a nebylo mu tak zachováno právo na případné námitky a doplnění. V době, kdy mělo dojít k projednání zprávy o daňové kontrole, byl stěžovatel v dlouhodobé pracovní neschopnosti, oznámil to správci daně a nebylo důvodu postupovat podle § 16 odst. 8 daňového řádu.

Dále stěžovatel namítl, že se krajský soud zcela nevypořádal s obsahem plné moci a dospěl k nesprávnému právnímu závěru, s obsahem omezení plné moci po 11. 1. 2008 se pak nevypořádal vůbec. Krajský soud pominul, že zmocnění plnou mocí ze dne 28. 2. 2005 bylo časově omezeno do 30. 6. 2005. Stěžovatel tak byl zastoupen od 28. 2. 2005 do 30. 6. 2005, po tomto okamžiku již zastoupen nebyl. Správní orgán tak doručoval nesprávné osobě a daňové řízení bylo z podstatné části provedeno nezákonně. Stěžovatel nebyl vyrozumíván o prováděných úkonech a nebyla s ním vedena ústní jednání. To platí i pro projednání zprávy o daňové kontrole, která nebyla projednána se stěžovatelem a z uvedeného důvodu nemohla být projednávána s jeho dřívějším zástupcem, i s ohledem na omezení plné moci ze dne 11. 1. 2008. Krajský soud se pak podle stěžovatele nezabýval námitkou, že žalobce ani jeho zástupce nebyli seznámeni se zprávou o daňové kontrole, resp. to není ničím doloženo. Rozhodně nebyl zachován postup podle § 12 odst. 2 daňového řádu, kdy měl být stěžovatel seznámen s kontrolními zjištěními a důvody postupu při hodnocení důkazů ze strany správce daně.

Konečně se krajský soud podle stěžovatele nezabýval prekluzí práva doměřit daň za uvedená zdaňovací období, a to s ohledem na konec prekluzívní lhůty dne 31. 12. 2008, den podání žaloby proti rozhodnutí žalovaného a předchozí rozsudek krajského soudu, kterým bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno.

IV.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. K uplatněným nárokům na odpočet na základě faktur vystavených společnostmi BARABA CZ, s. r. o., ZLÍNTERM, spol. s r. o. a ISTA, s. r. o., uvedl, že stěžovatel neprokázal reálné uskutečnění předmětných zdanitelných plnění podle zpochybněných účetních dokladů. K námitkám souvisejícím s výslechem svědka M. žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 8 Afs 58/2009 s tím, že krajský soud dospěl ke shodným závěrům.

Dále žalovaný trval na tom, že plná moc ze dne 6. 5. 2005 byla plnou mocí generální a námitku týkající se časového omezení plné moci ze dne 28. 2. 2005 hodnotil jako účelovou. V průběhu daňového řízení stěžovatel nezpochybnil své zastoupení Ing. P. Tento zástupce se naopak právě na základě generální plné moci ze dne 6. 5. 2005 dostavil k projednání zprávy o daňové kontrole a teprve po více než hodině a půl jednání v předmětné věci předložil správci daně plnou moc ze dne 11. 1. 2008, kterou mu stěžovatel omezil plnou moc ze dne 6. 5. 2005. Stížní námitka, že od 30. 6. 2005 nebyl stěžovatel zastoupen a zpráva nemohla být se zástupcem projednána, je účelová a je v rozporu s chováním stěžovatele a jeho zástupce v daňovém řízení. Postup správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole byl zákonný, správce daně postupoval v souladu se stěžovatelem udělenými zmocněními pro Ing. P. a učinil tak veškeré kroky, aby zprávu o kontrole projednal i se stěžovatelem, přestože byla dne 12. 2. 2008 projednána s jeho zástupcem.

Žalovaný také tvrdil, že daň byla doměřena v prekluzívní lhůtě. Správce daně zahájil kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden – prosinec 2003 dne 17. 6. 2005. Ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu tedy došlo k prodloužení lhůty do 31. 12. 2008. Rozhodnutí žalovaného bylo zástupci stěžovatele doručeno dne 10. 11. 2008 a stěžovateli uplynutím úložní doby dne 14. 11. 2008. Pravomocně tak bylo rozhodnuto před uplynutím prekluzívní lhůty. Žádné jiné úkony ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu nebyly v průběhu daňového řízení učiněny. Výslech svědka M. realizovaný v odvolacím řízení byl shledán nezákonným. Stěžovatel podal žalobu dne 9. 1. 2009, nelze proto aplikovat § 41 s. ř. s., neboť prekluzívní lhůta uběhla dne 31. 12. 2008.

V.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost 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, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se s ohledem na uplatněné stížní důvody zabýval především namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Podle té se krajský soud opomněl vypořádat s žalobními námitkami poukazujícími na porušení § 16 odst. 8 daňového řádu.

Ze soudního spisu vyplynulo, že stěžovatel skutečně v rámci žalobních bodů řádně uplatnil námitky, kterými brojil proti porušení svých práv v souvislosti s ukončením daňové kontroly (str. 4 žaloby).

Jakkoliv z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 55/2009 - 67 plyne, že v rámci daňového řízení byly odpovídající odvolací námitky uplatněny opožděně, resp. jejich nevypořádání nemohlo vyústit v nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného správního orgánu, nelze přehlédnout, že v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného stěžovatel mohl vznést dané námitky opětovně.

Stěžovatel tak učinil. Krajský soud v odůvodnění rozsudku pouze uvedl, že se s těmito námitkami neztotožnil (str. 11 rozsudku), aniž by své právní závěry vztahující se k povaze plné moci udělené Ing. P. aplikoval na úkony související s ukončením daňové kontroly, resp. projednáním zprávy o daňové kontrole. Krajský soud tak učinil pouze ve vztahu k výslechu svědka M. Krajský soud tyto námitky vypořádal ve svém předchozím rozsudku čj. 10 Ca 3/2009 - 25, který byl ovšem zrušen Nejvyšším správním soudem a krajský soud byl tedy povinen zabývat se předmětnými žalobními námitkami znovu. Krajský soud tak neučinil a zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, a ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). Stížní námitka proto byla důvodná.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami brojícími proti nesprávnému posouzení právní otázky nároku stěžovatele na odpočet daně z přidané hodnoty, pokud jde o zdanitelná plnění, jež měla být realizována společnostmi BARABA CZ, s. r. o. a ZLÍNTERM, spol. s r. o.

Nejvyšší správní soud se v minulosti opakovaně vyjadřoval k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Správní soudy ve své ustálené rozhodovací praxi zdůrazňují, že v daňovém řízení stíhá daňový subjekt důkazní břemeno ohledně skutečností, které je povinen uvést v daňovém přiznání či k jejichž prokázání byl v průběhu daňového řízení správcem daně vyzván (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, č. 94/2004 Sb. NSS).

Ve vztahu k prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty pak Nejvyšší správní soud judikoval, že jde primárně o záležitost dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Důkazní břemeno nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o

tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63, www.nssoud.cz).

Závěry krajského soudu v této věci nijak nevybočují z nastíněné rozhodovací praxe. Krajský soud naopak správně vyšel z výše uvedených východisek a přisvědčil správním orgánům, pokud jde o závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem v daňovém řízení. Nejvyšší správní soud nepřitakal stěžovateli, že by v daňovém řízení prokázal jím tvrzené skutečnosti, rozhodné pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Správce daně nabyl v daňovém řízení důvodné pochybnosti o skutečném průběhu transakcí, o které stěžovatel opřel nárok na odpočet. Stěžovatel tyto pochybnosti nevyvrátil, ač na něm ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu spočívalo důkazní břemeno.

Navíc Nejvyšší správní soud podotýká, že se stěžovatel se při formulování stížních námitek k realizaci zdanitelných plnění společnostmi BARABA CZ, s. r. o. a ZLÍNTERM, spol. s r. o. omezil jen na zopakování příslušných žalobních bodů a nijak konkrétně nereagoval na závěry krajského soudu, obsažené v napadeném rozsudku. Pro jím zastávaný právní názor nenabídl argumenty, které by nebyly správními orgány a krajským soudem vypořádány.

Nejvyšší správní soud opětovně zdůrazňuje, že pro uznání nároku na odpočet nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu. Ve vztahu k dodávce asfaltového koberce společností ZLÍNTERM, spol. s r. o. lze připomenout, že dodavatel jednoznačně vyloučil vystavení dokladu, kterým stěžovatel nárok na odpočet prokazoval. Správní orgány ani krajský soud proto nepochybily v závěru, že stěžovatel neprokázal, že předmětné zdanitelné plnění uskutečnila právě společnost ZLÍNTERM, spol. s r. o. Obdobně ani výpověď Petra Procházky, jednatele společnosti BARABA CZ, s. r. o., nebyla způsobilá rozptýlit pochybnosti správce daně, pokud jde o to, zda tato společnost poskytla stěžovateli zdanitelná plnění tak, jak bylo zachyceno v účetních dokladech. Důvody, které v této souvislosti správce daně na podporu svého závěru o neunesení důkazního břemene stěžovatelem uvedl, plně obstojí.

Lze shrnout, že krajský soud správně přisvědčil žalovanému, resp. správci daně, že stěžovatel neunesl ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu důkazní břemeno, pokud jde o prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění způsobem, jak jej zachycovaly účetní doklady. Nejvyšší správní soud závěry správce daně shrnuté ve zprávě o daňové kontrole sdílí a na tomto místě na ně ve zbytku pro stručnost odkazuje. Stížní námitky nebyly důvodné.

Brojil-li stěžovatel proti závěru krajského soudu, podle kterého nezákonně provedená svědecká výpověď F. M. neměla vliv na zákonnost meritorního rozhodnutí, je třeba poznamenat, že krajský soud vyšel z právního názoru vyjádřeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2010, čj. 8 Afs 58/2009 - 65, vydaného ve věci

stejných účastníků, na který tento soud nyní pro stručnost plně odkazuje. Neshledal totiž důvodu, aby se od svého právního názoru odchýlil. Ostatně, stěžovatel ani nenabídl pro takový postup žádné důvody. Namítl-li stěžovatel, že krajský soud z nezákonně získaného důkazu sám vyšel, nemá jeho námitka oporu v odůvodnění napadeného rozsudku. Ani tato námitka proto nebyla důvodná.

Stěžovatel rovněž tvrdil, že se krajský soud nevypořádal s obsahem plné moci a dospěl k nesprávnému právnímu závěru, přičemž s obsahem omezení plné moci po datu 11. 1. 2008 se nevypořádal vůbec. Krajský soud podle stěžovatele opomněl, že zmocnění plnou mocí ze dne 28. 2. 2005 bylo časově omezeno do 30. 6. 2005.

Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že pokud stěžovatel namítl časové omezení plné moci ze dne 28. 2. 2005, a to do 30. 6. 2005, jedná se o nepřípustnou námitku podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Postrádá totiž předobraz v některé z žalobních námitek. Důvodnost této námitky tak Nejvyšší správní soud nemohl posuzovat. Nad rámec nezbytného odůvodnění nicméně přisvědčil žalovanému, že námitka byla v přímém rozporu s postupem stěžovatele v daňovém řízení a s jinými argumenty, o něž stěžovatel opřel žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud neměl pochybnosti o naprosté účelovosti této námitky.

Stížní námitka, že se krajský soud nijak nevypořádal s obsahem plné moci, zvláště s jejím omezením ze dne 11. 1. 2008, je ve zjevném rozporu s odůvodněním napadeného rozsudku. Z toho zřetelně plyne, že se krajský soud omezením oprávnění zmocněnce výslovně zabýval (srov. 12 – 14 napadeného rozsudku). Ze skutečnosti, že dospěl k závěrům, které stěžovateli nekonvenují, nemůže stěžovatel legitimně vyvozovat, že se krajský soud nevypořádal s námitkou. Namítl-li dále stěžovatel, že krajský soud dospěl k nesprávnému právnímu závěru, zůstal opět v rovině obecného tvrzení, které nedoprovodil žádnou relevantní argumentací. Nejvyšší správní soud se pak mohl důvodností stížní námitky zabývat pouze míře obecnosti, v jaké ji stěžovatel vznesl. Uzavřel přitom, že námitka nebyla důvodná. Krajský soud správně aplikoval § 10 odst. 3 a § 17 odst. 7 daňového řádu, včetně relevantní rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Pro závěr o neomezené a všeobecné povaze stěžovatelem udělené plné moci nabídl přesvědčivé odůvodnění, které Nejvyšší správní soud sdílí. Stížní námitku proto neshledal důvodnou. Pouze pro úplnost přitom tento soud podotýká, že změny plných mocí byly zjevně motivovány pouze snahou umožnit do budoucna jejich případné účelové zpochybnění. Takový postup ovšem nemůže být vyložen ve prospěch stěžovatele, který tyto pochybnosti sám vyvolal.

Namítl-li konečně stěžovatel, že se krajský soud nezabýval prekluzí práva doměřit daň za uvedená zdaňovací období, připomíná Nejvyšší správní soud závěry vyslovené ve svém rozsudku ze dne 20. 8. 2009, čj. 1 Afs 33/2009 - 124, www.nssoud.cz. Podle nich není rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, pokud se krajský soud v odůvodnění rozsudku výslovně nevyjádřil k prekluzi práva doměřit daň, jestliže nebyl povinen tak učinit. Tak je tomu za situace, kdy námitka prekluze nebyla v soudním řízení vůbec uplatněna, a krajský soud nemusel přihlédnout k prekluzi ani z úřední povinnosti, neboť k ní nedošlo. V takovém případě je nutno vycházet z toho, že rozhodnutí krajského soudu obsahuje implicitní závěr, podle nějž k prekluzi nedošlo.

Věcně Nejvyšší správní soud předmětnou právní otázku posuzoval v rozsudku čj. 8 Afs 58/2009 - 65. Na tam přijaté právní závěry týkající se plynutí prekluzívní lhůty pro doměření daně stěžovateli přitom odkázal již ve svém předchozím zrušujícím rozsudku vydaném v této věci. Nyní není třeba předchozí závěry opakovat. Jakkoliv byly vysloveny ve vztahu k doměření daně z příjmů stěžovateli, je možno na ně vzhledem ke skutkovým okolnostem souzeného případu plně odkázat. Stěžovatel ostatně ani zde neuvedl konkrétní argumenty pro závěr o prekluzi práva doměřit daň. Lze pouze shrnout, že daň z přidané hodnoty byla stěžovateli pravomocně doměřena ještě v prekluzívní lhůtě, která měla uplynout dnem 31. 12. 2008. Skutečnost, že krajský soud takovou úvahu neučinil součástí odůvodnění napadeného rozsudku, pak v souladu s výše uvedeným není v tomto ohledu s to založit jeho nepřezkoumatelnost. Stížní námitka nebyla důvodná.

Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek krajského soudu pro nevypořádání žalobní námitky nepřezkoumatelným, proto jej zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), zejména neopomene posoudit důvodnost námitek poukazujících na porušení procesních práv plynoucích stěžovateli z § 16 odst. 8 daňového řádu. Krajský soud při aplikaci právních závěrů týkajících se povahy plné moci, které Nejvyšší správní soud shora nastínil, zváží, zda byl stěžovatel zkrácen na svých právech, případně zda mohl být na svých právech zkrácen takovým způsobem, který by byl způsobilý založit nezákonnost meritorního rozhodnutí žalovaného. Krajský soud rovněž posoudí, zda byl stěžovatel, resp. jeho zástupce řádně seznámen s výsledky daňové kontroly; rovněž se v daném ohledu vypořádá s tvrzeními žalovaného poukazujícími na obstrukční postup stěžovatele při přijímání písemností v daňovém řízení. Pro úplnost Nejvyšší správní soud podotýká, že ač je nucen podruhé zrušit rozsudek krajského soudu pro jeho nepřezkoumatelnost, vypořádal již při rozhodování o kasačních stížnostech žalovaného i žalobce veškeré námitky, u nichž tak mohl učinit.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 23. září 2010

JUDr. Jan Passer
předseda senátu