

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobce: NATIO AGENCY s.r.o.**, se sídlem Heinrichova 16, Brno, zastoupeného JUDr. Michaelem Bartončíkem, Ph.D., advokátem se sídlem Koliště 55, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 12. 2007, č. j. 18305/07-1300-707271, č. j. 18306/07-1300-707271, č. j. 18307/07-1300-707271, č. j. 18308/07-1300-707271, č. j. 18309/07-1300-707271, č. j. 18310/07-1300-707271, č. j. 18311/07-1300-707271, ve věci dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 9. 2009, č. j. 30 Ca 28/2008 – 108,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 9. 2009, č. j. 30 Ca 28/2008 – 108, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byly zamítnuty jeho žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 4. 12. 2007, č. j. 18305/07-1300-

707271, č. j. 18306/07-1300-707271, č. j. 18307/07-1300-707271, č. j. 18308/07-1300-707271, č. j. 18309/07-1300-707271, č. j. 18310/07-1300-707271, č. j. 18311/07-1300-707271. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta stěžovatelova odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu Brno I (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 9. 2006, č. j. 202397/06/288915/4135, č. j. 202419/06/288915/4135, č. j. 202425/06/288915/4135, č. j. 202428/06/288915/4135, č. j. 02432/06/288915/4135, č. j. 202437/06/288915/4135, č. j. 202449/06/288915/4135, kterými byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2002 ve výši 282 106 Kč, za 1., 3. a 4. čtvrtletí roku 2003 ve výši 239 470 Kč, 344 109 Kč a 373 512 Kč, za 1. čtvrtletí roku 2004 ve výši 347 252 Kč, za duben 2004 ve výši 183 328 Kč a za květen - červen 2004 ve výši 348 164 Kč.

Ze soudního spisu je patrno, že vzhledem ke skutečnosti, že se jednalo o věci, které spolu skutkově i právně souvisí, rozhodl krajský soud usnesením ze dne 26. 8. 2008, č. j. 30 Ca 28/2008 – 89, o jejich spojení. Žaloby pak v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl, neboť po přezkoumání rozhodnutí žalovaného dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal uskutečnění zdanitelných plnění, čímž neprokázal svůj nárok na odpočet daně, který uplatnil v daňových přiznáních za jednotlivá výše uvedená zdaňovací období. Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného, že stěžovatelem předložené dodavatelské faktury, které měly prokázat uskutečnění zdanitelného plnění, a na nichž jako dodavatel figurovala společnost K. M. Expo s. r. o., jako důkazy o uskutečnění faktického plnění neobstály. Tyto faktury totiž byly výpověďmi jednatelů společnosti K. M. Expo s. r. o. - panem K. a paní Š. zpochybněny. Rovněž výpověď svědka P. a neprokázala uskutečněná zdanitelná plnění, když popřel, že by kdy za společnost K. M. Expo s. r. o. obchodoval či vystavil předmětné faktury. Tvrzení svědkyně E., že docházelo k obchodním kontaktům mezi stěžovatelem a společností K. M. Expo s. r. o., rovněž neprokazuje uskutečnění konkrétních zdanitelných plnění od společnosti K. M. Expo s. r. o. Krajský soud tak dospěl k totožnému závěru jako správní orgány, že stěžovatel nenaplnil podmínky stanovené v § 19 odst. 1 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2002, 1., 3. a 4. čtvrtletí roku 2003, 1. čtvrtletí roku 2004 a duben 2004 (dále jen „zákon o DPH“), a podmínky stanovené v § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro zdaňovací období květen a červen 2004 (dále jen „nový zákon o DPH“), neboť se stěžovateli nepodařilo prokázat faktické přijetí zdanitelných plnění od jiného plátce daně, kterým měla být společnost K. M. Expo s. r. o., a proto nebyl k nároku na odpočet daně oprávněn. K tomu uvedl, že prokázání nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, jak vyplývá z § 19 odst. 2 zákona o DPH a z § 73 nového zákona o DPH, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, což 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, jak je v dokladech deklarováno. Z výpovědí svědků pana K., paní Š.

a pana P. bylo uskutečnění faktického plnění jednoznačně popřeno tvrzeními, že se stěžovatelem za společnost K. M. Expo s. r. o. nikdy obchodně nejednali a předmětné faktury nevystavili, přičemž žádné jiné důkazy navržené stěžovatelem (výpověď paní E., opakovaná výpověď pana K., čestné prohlášení paní E., rámcová smlouva, trestní oznámení) jejich tvrzení nevyvrátily. Krajský soud se rovněž ztotožnil se závěry žalovaného, který odmítl provést výpověď jednatelů stěžovatele Ing. M. a Mgr. Ch., a rovněž odmítl připustit stěžovatelem navrhované důkazy – navazující odběratelské faktury, k nim se vztahující listinné důkazy a provedení svědeckých výpovědí jednotlivých odběratelů stěžovatele, neboť tyto skutečnosti nemohly prokázat, kým bylo zdanitelné plnění z dodavatelských faktur skutečně poskytnuto.

Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vady řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí.

Nesprávné posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení stěžovatel shledává především v nesprávném posouzení jím předložených důkazních materiálů (faktury od dodavatele K. M. Expo s. r. o., doklady o úhradě materiálu a služeb vztahující se k příslušným přijatým fakturám, související vydané odběratelské faktury, doklady o platbách odběratelů, stejně jako materiály potvrzující uskutečnění plnění pro odběratele – fotografie, smlouvy, grafické návrhy apod.), které dle stěžovatele prokazují jak nákup zboží a služeb, tak jejich úhradu a další využití tohoto zboží a služeb, resp. jejich prodej a dodání dalším osobám – odběratelům stěžovatele, tj. uskutečnění faktického plnění z předmětných faktur. Správní orgány však žádný z těchto důkazů nepovažovaly za věrohodně prokazující, že ke stěžovatelem tvrzenému plnění z předmětných dodavatelských faktur skutečně došlo. Uvedly, že realizace zakázek pro odběratele nijak neprokazuje, že došlo k faktickému plnění dle rozporovaných dodavatelských faktur od společnosti K. M. Expo s. r. o. S těmito závěry stěžovatel nesouhlasí a uvádí, že výše uvedené důkazní materiály, a to především dodavatelské faktury, uskutečnění zdanitelného plnění dostatečným způsobem dokládají. Stěžovatel zdůrazňuje, že prokazované plnění od K. M. Expo s. r. o. a plnění pro stěžovatelovy odběratele na sebe plně navazují a nutně z celého řetězce odběratelsko – dodavatelských vztahů vyplývá, že správci daně rozporovaná zdanitelná plnění musela být uskutečněna. Vzhledem k tomu, že správce daně ani žalovaný předmětná tvrzení vůbec při svém rozhodování nezhodnotily, nezhodnotily tak ani skutkový stav a všechny shromážděné podklady v souladu s § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), a především v souladu se zásadami formální logiky.

Stěžovatel dále namítá, že v průběhu daňové kontroly byl pouze neurčitým způsobem ze strany správce daně žádán o prokázání dalších skutečností, že obchodní transakce mezi stěžovatelem a společností K. M. Expo s. r. o. na základě jejich Smlouvy o reklamě ze dne 16. 2. 2002 a navazujících daňových dokladů a dalších materiálů skutečně proběhly, aniž by byl správce daně schopen blíže a srozumitelně specifikovat, jaké důkazní prostředky po stěžovateli žádá. Dle stěžovatele má přitom správce daně povinnost daňový subjekt o splnění důkazní povinnosti požádat či ho ke splnění této důkazní povinnosti prostřednictvím určité a srozumitelné výzvy vyzvat, aby potom mohl objektivně posoudit, zda daňový subjekt důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků unesl či neunesl. Této své povinnosti v daném případě správce daně nedostál, čímž bylo porušeno stěžovatelovo právo vyplývající z § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Dále stěžovatel uvádí, že podle § 19 odst. 1 zákona o DPH má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Stěžovatel konstatuje, že splnil dvě v citovaném ustanovení stanovené podmínky, když přijal zdanitelné plnění od subjektu, který na počátku obchodování byl a měl po celou dobu být plátcem daně z přidané hodnoty, a dále toto plnění poskytl svým odběratelům v rámci své podnikatelské činnosti. O zrušení registrace k dani z přidané hodnoty ze strany společnosti K. M. Expo s. r. o. nebyl informován a vzhledem k objemu obchodní činnosti s K. M. Expo s. r. o. žádnou takovou změnu nemohl předpokládat.

Vady řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, stěžovatel spatřuje v tom, že správce daně odmítl provést výslech stěžovatelem navržených svědků – Ing. M. (bývalého jednatele stěžovatele) a Mgr. Ch. (jednatel), neboť se jednalo o osoby jednající za stěžovatele jako za daňový subjekt, a proto nemohou být jako svědci v daňovém řízení vyslechnuti, přičemž dále uvedl, že provedení požadovaných výslechů by nemohlo závěr o zamítnutí odvolání zvrátit. Stěžovatel má však za to, že ze zákona nic takového nevyplývá a že podle dostupné judikatury nemůže správní orgán provedení důkazů odmítnout s tím, že od nich nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti. V neprovedení těchto výslechů spatřuje porušení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, resp. opomenutí provedení důkazů. Porušení výše uvedeného ustanovení shledává stěžovatel rovněž v neprovedení dalších navržených důkazů, především výslechů odběratelů stěžovatele, přičemž stěžovatel tvrdí, že právě těmito výslechy mohl prokázat, že následně poskytl třetím osobám služby, které byly před tím v jeho prospěch uskutečněny. Má za to, že až potom by správní orgány dospěly k úplnému zjištění skutkového stavu, přičemž teprve za situace,

že by správce daně zjistil, že plnění poskytnuté žalobcem jeho odběratelům nekoresponduje s plněním, které bylo předtím uskutečněno pro něj, mohl učinit závěr o tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. V souvislosti s právě uvedeným stěžovatel odkázal na judikaturu správních soudů (rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 4. 1998, č. j. 10 Ca 72/98 - 20, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73) a Ústavního soudu (nález ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, a nález ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04). Stejně tak namítal, že nebyly provedeny výslechy odběratelů stěžovatele.

Dále upozorňuje na to, že správce daně porušil § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků rovněž z důvodu, že vůbec nevzal v úvahu stěžovatelem doložené doklady o úhradě rozporovaných faktur, resp. výpisy z bankovních účtů, ačkoliv je měl v rámci správního řízení k dispozici. Cena za přijatá plnění od dodavatele K. M. Expo s. r. o. byla totiž hrazena v hotovosti proti přijatým dokladům o úhradě. Stěžovatel podotýká, že příslušné částky byly obecně vybírány před úhradou pořizovaného plnění v bance a výpisy z účtů tak korespondují s doklady o provedených úhradách. Z uvedeného vyplývá, že výdaje byly skutečně vynaloženy a stěžovateli tak vznikl nárok na snížení daňového základu.

V další části kasační stížnosti podotýká, že správní orgány se při rozhodování neřídily zásadou volného hodnocení důkazů a nesprávně posoudily některé výpovědi vyslechnutých svědků. Stěžovatel tvrdí, že přestože všechny vyslechnuté osoby odmítají, že by kdy se stěžovatelem za společnost K. M. Expo s. r. o. uzavíraly obchody a vystavovaly faktury, z výpovědi pana P. a a paní E. však vyplývá, že k obchodování v oblasti reklamy a propagace mezi společností K. M. Expo s. r. o. a stěžovatelem docházelo. Stěžovatel má za to, že pouhé výpovědi svědků – jednatelů společnosti K. M. Expo s. r. o., že nikdy stěžovateli nevystavili faktury, nemohou vedle důkazů doložených stěžovatelem a závěrů vyplývajících z výpovědi paní E. a pana P. a obstát. V této souvislosti stěžovatel odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142. Naopak trvá na tom, že zpochybňované obchodní případy byly uskutečněny, což stěžovatel doložil výše uvedenými fakturami a dalšími listinami, přičemž odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2006, č. j. 11 Ca 224/2006-92, ze kterého vyplývá, že lze za „*obvyklé podklady pro prokázání existence obchodních vztahů mezi podnikateli považovat předložení dokladů o přijetí zdanitelného plnění, tedy faktur, dokladů o zaplacení části zboží, skladových karet a dokladů o využití dodaného materiálu*“.

Stěžovatel uvádí, že je patrno, že jedinými osobami, které popírají jakékoli uskutečnění obchodů, jsou pouze jednatelé společnosti K. M. Expo s. r. o., přičemž upozorňuje na skutečnost, že tato společnost nevede žádné účetnictví, přestože je registrovaná jako plátce daně z přidané hodnoty, a stěžovatel má za to, že společnost K. M. Expo s. r. o. má výše uvedeným tvrzením zájem se vyhnout své

daňové povinnosti. Stěžovatel je přesvědčen, že tyto skutečnosti měly být rovněž správcem daně zkoumány. Vzhledem k tomu, že tomu tak nebylo, došlo tak k porušení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, neboť tak správce daně nepřihlédl ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny.

V návaznosti na právě uvedené stěžovatel dodává, že fiskální nekázeň společnosti K. M. Expo s. r. o. nemůže jít k jeho tíži. Upozorňuje na judikaturu správních soudů, z níž vyplývá, že daňovým subjektům nelze vytýkat, že v daňovém řízení neunesly důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ohledně skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu. Navíc výpovědi jednatelů společnosti K. M. Expo s. r. o. pana K. a paní Š. byly velmi neurčité a svědek K. dokonce svou výpověď v rámci řízení pozměnil, přičemž stěžovatel upozorňuje na zjevnou snahu obou těchto osob přesunout daňovou povinnost na jiný subjekt. Pokračuje, že správce daně pravdivost tvrzení těchto svědků ani skutečnost, že k uskutečnění zpochybňovaných plnění nikdy nedošlo, nijak neprokázal, přičemž pouhé výpovědi jednatelů společnosti K. M. Expo s. r. o. a dalších osob odmítajících jakoukoliv odpovědnost za vystavení předmětných faktur nelze považovat za dostatečné prokázání toho, že vůči stěžovateli nedošlo k žádnému plnění. Ve světle výše uvedeného navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu, které uvedl v napadeném rozhodnutí. Podotkl, že jak podle § 19 zákona o DPH, tak podle § 72 nového zákona o DPH platí, že pro uznání vykázaného nároku na odpočet musí být splněny současně tři podmínky, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, toto zdanitelné plnění musí být přijato od plátce a musí být použito při podnikání, resp. pro uskutečnění ekonomické činnosti. V návaznosti na to žalovaný uvedl, že podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je daňový subjekt povinen prokázat všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání, hlášení nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, přičemž stěžovatel byl řádně v rámci daňové kontroly vyzván, aby prokázal, že daňové doklady (dodavatelské faktury) byly vystaveny stěžovatelem deklarovaným dodavatelem, tj. společností K. M. Expo s. r. o., což se stěžovateli nepodařilo ani na základě jím navržených důkazů (výpověď pana K., paní Š., pana P., paní E., Smlouvy o reklamě ze dne 1. 2. 2000 [pravděpodobně myšleno 1. 6. 2000 – pozn. Nejvyššího správního soudu], odběratelské faktury a s nimi související listinné důkazy, důkazy předložené jako přílohy k odpovědi na výzvu ze dne 2. 11. 2005 – reklamní materiály). Samotná existence předmětných dodavatelských faktur a dokladů o jejich úhradě bez dalšího nijak neprokazuje, že se předmětná plnění dle předložených dodavatelských faktur fakticky uskutečnila. Žalovaný proto trvá na tom, že stěžovatel neosvědčil uplatnění nároku na odpočet daně ve shora uvedených zdaňovacích obdobích z předmětných dodavatelských faktur údajně vystavených společností K. M. Expo s. r. o. v souladu

s výše uvedenými ustanoveními zákona o DPH a nového zákona o DPH. Skutečnost, že stěžovatel realizoval uvedené zakázky pro své odběratele, neprokazuje, že k uskutečnění faktického plnění z předmětných faktur od společnosti K. M. Expo s. r. o. skutečně došlo, a proto nemohou být v dané věci důkazem. Ve vztahu ke kasační námitce týkající se registrace společnosti K. M. Expo s. r. o. k dani z přidané hodnoty žalovaný konstatuje, že jednatelka této společnosti uvedla, že společnost v předmětných zdaňovacích obdobích nepodnikala. Žalovaný proto prověřil, zda se K. M. Expo s. r. o. nestala během předmětných zdaňovacích období plátcem daně z přidané hodnoty ex lege, což zjištěno nebylo. Dále k námitce stěžovatelovy nevědomosti, že by K. M. Expo s. r. o. nebyla plátcem daně z přidané hodnoty, žalovaný dodává, že informace o plátcích daně z přidané hodnoty, o jejich registraci a ukončení této registrace, je veřejně dostupnou informací na webových stránkách ministerstva financí, na základě čehož poukazuje na nedůvodnost stěžovatelovy námitky. Opakuje, že pro uznání nároku na odpočet daně musí být splněny všechny tři výše uvedené podmínky, přičemž podmínka, že zdanitelné plnění musí být přijato od plátce, nebyla splněna, neboť registrace údajného dodavatele byla navíc od 30. 6. 2003 zrušena. Námitka týkající se nepodávání daňových přiznání společností K. M Expo s. r. o. je pro prokázání nároku odpočtu zcela irelevantní. Ve vztahu ke svědeckým výpovědím Ing. M. a Mgr. Ch. žalovaný konstatoval, že provedení těchto výslechů není důvodné, neboť Mgr. Ch. byl v předmětných obdobích jednatelem stěžovatele, a Ing. M. byl po převážnou dobu jednatelem stěžovatele, navíc jeho výpověď by nemohla nijak zvrátit závěr správce daně uvedený výše, neboť tento vychází z projevené vůle stěžovatele a podrobného šetření ze strany deklarovaného dodavatele. K námitce o neurčitosti a nesrozumitelnosti výzvy žalovaný uvedl, že je nedůvodná a navíc nebyla uplatněna ani v rámci daňového řízení ani před krajským soudem. Vyzval Nejvyšší správní soud, aby na základě této skutečnosti k předmětné námitce ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédl a dále, aby s ohledem na výše uvedené kasační stížnost zamítl.

Ze správního a soudního spisu je patrno, že dne 1. 10. 2004 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 4. 2001 – 30. 6. 2004. Při kontrole správce daně zjistil, že stěžovatel uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty, přičemž stěžovatel ani po výzvě (výzva ze dne 18. 11. 2005) neprokázal podle § 31 odst. 9 a § 16 zákona o správě daní a poplatků, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění podle § 9 zákona o DPH a podle § 14 nového zákona o DPH v souvislosti s § 21 odst. 4 téhož zákona, jak mělo vyplývat z dodavatelských faktur, na základě nichž odpočet daně uplatnil. Zároveň zpochybnil předložené dodavatelské faktury, které v souvislosti na právě uvedené nelze považovat za daňový doklad ve smyslu § 12 zákona o DPH a § 28 nového zákona o DPH. Jednalo se o zdanitelná plnění, která měla poskytnout společnost K. M. Expo s. r. o. Kontrola byla ukončena dne 23. 8. 2006 a na jejím základě byla vydána zpráva o provedené daňové kontrole č. j. 190950/06/288936/3931. Závěry v ní uvedené vedly správce daně k vydání

rozhodnutí ze dne 6. 9. 2006, tj. vydání dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za výše uvedená zdaňovací období podle § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, neboť správce daně na základě svých zjištění zjistil, že stěžovatel neprávem uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty na základě zpochybněných faktur, čímž porušil § 19 zákona o DPH a § 73 nového zákona o DPH. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal stěžovatel odvolání totožného obsahu, ve kterých především trval na tom, že uskutečnění zdanitelných plnění nastalo, přičemž upozorňoval na důkazy, které tuto skutečnost potvrzují a jsou již ze správního spisu známy, a zároveň navrhl provedení dalších důkazů jako výslech paní E., která měla potvrdit obsah čestného prohlášení, které stěžovateli poskytla a v němž potvrdila uskutečnění předmětných faktur, opětovný výslech pana K., výslech Ing. M. a Mgr. Ch., stěžovatelových odběratelů apod. Žalovaný provedl výslech paní E. i výslech pana K. Stěžovatel následně doplnil svá odvolání, v nichž uvedl, že z výpovědi paní E. jednoznačně vyplývá skutečnost, že stěžovatel a společnost K. M. Expo s. r. o. spolu obchodovaly, byly prováděny zakázky týkající se reklamní činnosti apod., přičemž za společnost K. M. Expo s. r. o. měla jednat paní Š. či zplnomocněný zástupce pan P., jehož výslech stěžovatel rovněž navrhl. Stěžovatel upozornil v odvolání rovněž na to, že pokud se v některých výpovědích svědků objevují rozpory, má za to, že ty mohly vzniknout z obavy z dodatečného vyměření daňové povinnosti na straně společnosti K. M. Expo s. r. o. Stěžovatel dále uvedl, že není povinen zjišťovat a dokázat správci daně skutečnost, kdo faktury za společnost K. M. Expo s. r. o. vystavil, stejně tak není pro věc podstatné, kde se nachází účetnictví společnosti K. M. Expo s. r. o., kdo a jak jej vedl. Následně stěžovatel upozornil na postup správce daně v s ním vedeném obdobném případě, kdy se jednalo o prokázání uskutečněných zdanitelných plnění zpochybňovaných společností Natio s. r. o., která stejně jako K. M. Expo s. r. o. tvrdila, že se stěžovatelem nikdy nespolupracovala, avšak správce daně stěžovateli vyhověl na základě dodaných daňových dokladů, z nichž ovšem rovněž nebylo seznatelné, kdo je vystavil. V doplnění odvolání ze dne 20. 8. 2007 stěžovatel uvedl, že není dostatečným zdůvodněním závěrů správce daně, pokud se jeho závěry opírají pouze o výpovědi bývalého a současného jednatele společnosti K. M. Expo s. r. o. (pana K. a paní Š.), navzdory tomu, že jejich tvrzení vyvrací velké množství stěžovatelem navržených důkazů. Ve vztahu k výpovědi pana K. stěžovatel podotýká, že jde o výpověď velmi neurčitou, svědek si na žádnou skutečnost nepamatuje přesně a svou výpověď dokonce při opakovaném výslechu pozměnil. Ve vztahu k výpovědi paní Š. uvedl, že svědkyně na opakovaná předvolání k jednání v roce 2007 nereagovala, předvolání nepřebírala a ta jí nebylo možno na žádnou adresu doručit. Proto nebylo možno její opakovaný výslech provést. K prvnímu výslechu byla předvedena policií. Stěžovatel tak poukázal na nevěrohodnost svědkyně. Dále podotkl, že výpovědi těchto dvou svědků jsou zcela v rozporu s výpovědí paní E., která naopak potvrdila konstantní tvrzení stěžovatele o tom, že stěžovatel a společnost K. M. Expo s. r. o. spolu po celou dobu obchodně spolupracovaly a že za paní Š. na základě plné moci jednal pan P., který toto popírá. Věrohodnost tvrzení o jeho zastupování na základě plné moci stěžovatel dokládá

kopií Protokolu o ústním jednání z Finančního úřadu v Ivančicích ze dne 23. 11. 2005, č. j. 39745/05294930. Z provedeného výslechu svědka P. pak dle stěžovatele vyplývá, že mezi oběma společnostmi k obchodní spolupráci v oblasti grafických návrhů a potisků, pronájmu reklamních ploch apod. docházelo, což potvrzuje svědectví paní E. i tvrzení stěžovatele.

Žalovaný odvolání zamítl. V rozhodnutích především uvedl, že stěžovatel byl povinen v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázat oprávněnost nároku jím uplatněného odpočtu na dani z přidané hodnoty podle § 19 zákona o DPH a podle § 73 nového zákona o DPH, a to daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu (zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném pro daná zdaňovací období), který má veškeré předepsané náležitosti stanovené zákonem o DPH a který byl vydán plátcem daně z přidané hodnoty. Pro uznání vykázaného nároku na odpočet daně musí být tedy splněny současně všechny tři podmínky, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, toto zdanitelné plnění musí být přijato od plátce daně z přidané hodnoty a musí být použito při podnikání, resp. pro uskutečnění ekonomické činnosti. Žalovaný dále uvedl, že samotná existence dodavatelských faktur a dokladů o jejich úhradě samy o sobě nijak neprokazují, že se předmětná plnění dle předložených dodavatelských faktur fakticky uskutečnila. Žalovaný nepřisvědčil ani dalším stěžovatelem navrženým důkazům, že by osvědčily, že si stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně v souladu se zákonem. Vycházel především z tvrzení jednatelů společnosti K. M. Expo s. r. o., kteří popřeli, že by kdy se stěžovatelem obchodovali a předmětné faktury vystavili, přičemž se stěžovateli nepodařilo tato tvrzení nijakým věrohodným způsobem vyvrátit. Žalovaný v této souvislosti konstatoval, že fakticky uskutečněné plnění nemohou dokládat ani odběratelské faktury a další s odběratelskou aktivitou spojené důkazní návrhy, neboť skutečnost, že stěžovatel realizoval uvedené odběratelské zakázky, neprokazuje, že došlo k faktickému plnění dle předmětných dodavatelských faktur od dodavatele K. M. Expo s. r. o., a to v rozsahu a cenách uvedených na dodavatelských fakturách. Plnění z odběratelských faktur není předmětem dané věci a nemůže být v dané věci důkazem. Ani důkazy přiložené v příloze k odpovědi k výzvě ze dne 2. 11. 2005 (reklamní materiály) nepovažoval žalovaný za prokazatelné důkazy, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, neboť z těchto materiálů nelze nijak vyčíst, že by měly co společného se společností K. M. Expo s. r. o. Důkazy výslechem navrhovaných svědků pana K., paní Š., paní E. a pana P. byly procesně řádně provedeny. Svědek K., jako oprávněný jednat za společnost K. M. Expo s. r. o. v době od 19. 2. 2000 do 19. 6. 2003 (jednatel), jednoznačně popřel poskytnutí plnění dle předmětných dodavatelských faktur v roce 2002 a 2003. Rovněž svědkyně Š., jednatelka společnosti K. M. Expo s. r. o. od 19. 6. 2003 do současnosti, ve vztahu k projednávaným zdaňovacím obdobím roku 2003 a 2004 popřela poskytnutí plnění dle předložených dodavatelských faktur. Ve vztahu ke stěžovatelem předloženým důkazům (čestné prohlášení paní E., její výpověď, trestní oznámení pana K. a plná moc udělená panem K. paní E.) žalovaný

v souvislosti s výpovědí paní E. konstatoval, že předložené čestné prohlášení nelze osvědčit jako důkaz prokazující faktické plnění dle předložených dodavatelských faktur. Sama svědkyně popřela, že by jí kdy jednatelé společnosti K. M. Expo s. r. o. udělili plnou moc v souladu s § 9 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Ve výpovědi uvedla, že za společnost K. M. Expo s. r. o. nikdy nejednala ani neuzavírala žádné obchody. Na otázku, zda byla někdy svědkem předávání zboží či peněz za zboží mezi K. M. Expo s. r. o. a stěžovatelem, odpověděla, že byla svědkem nějakých plateb, zakázek, ale nemůže potvrdit, o jaké částky a jakou zakázku se jednalo. Pouze potvrdila, že společnost K. M. Expo s. r. o. a stěžovatel i po jejím odchodu ze společnosti obchodovali. Žalovaný k tomu uvedl, že skutečnosti, které paní E. sdělila, jsou tak v přímém rozporu s tvrzením stěžovatele, že paní E. ve všech obchodních případech jednala za společnost K. M. Expo s. r. o., a tím popřela stěžovatelem tvrzenou souvislost s poskytnutím plnění dle předmětných dodavatelských faktur. Navíc upozornil na měnící se argumentaci stěžovatele ve vztahu k obchodní aktivitě paní E. v předmětných obchodních případech. Žalovaný opakovaně vyslechl svědka K., který potvrdil svá tvrzení z předchozí výpovědi, když znovu popřel poskytnutí plnění dle předmětných dodavatelských faktur. K výše uvedené plné moci, kterou měl udělit paní E., svědek sdělil, že uvedenou plnou moc nepoznává, nemůže si na ni vzpomenout, přičemž z jeho výpovědi nebylo lze dovodit, že by paní E. měla oprávnění v předmětných zdaňovacích obdobích jednat za společnost K. M. Expo s. r. o. Žalovaný uvedl, že předmětná předložená plná moc sama o sobě nijak neprokazuje, že se předmětná zpochybňovaná plnění dle dodavatelských faktur fakticky uskutečnila. Ani zmiňované trestní oznámení neprokazuje, že se předmětná plnění fakticky uskutečnila. Z výslechu pana P. vyplynulo, že ani on nikdy za firmu K. M. Expo s. r. o. se stěžovatelem neobchodoval a k zastupování byl jednatelkou Š. pověřen pouze pro jednání za společnost R. A. Agency, z čehož nelze dovodit skutečnost, že by pan P. zastupoval K. M. Expo s. r. o., ani faktické uskutečnění předmětných plnění. Žalovaný tak dospěl k závěru, že stěžovatel nepředložil žádné věrohodné důkazy prokazující faktické uskutečnění zdanitelných plnění, na čemž nemůže nic změnit ani jeho námitka rozporující věrohodnost svědků K., Š. a P., kteří byli předvoláni na stěžovatelův návrh. K námitce stěžovatele, že nebyl proveden výslech jednatelů stěžovatele Mgr. Ch. a Ing. M., uvedl, že v řízení, ve kterém konkrétní fyzická osoba - statutární orgán právnické osoby - vystupuje v pozici daňového subjektu, tj. osoby jednající za něj, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby třetí ve smyslu § 7 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků – osoby rozdílné od daňového subjektu – svědka. Ustanovení § 8 odst. 1 téhož zákona zakládá překážku provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu. Vzhledem k tomu, že pan M. i pan Ch. byli jednateli stěžovatele v předmětných zdaňovacích obdobích, měl žalovaný ve světle výše uvedeného za to, že provedení jejich výslechu je nedůvodné. Provedení výslechu pana M., bývalého jednatele, by nemohlo nijak zvrátit závěr uvedený výše, neboť tento vychází z projevené vůle stěžovatele.

Proti rozhodnutím žalovaného podal stěžovatel žaloby. V žalobách uplatnil námitky totožné s námitkami uvedenými v kasační stížnosti, kromě v kasační stížnosti doplněné námitky o neurčitosti a nesrozumitelnosti výzvy správce daně k prokázání skutečností stěžovatelem v rámci předmětného daňového řízení. Žalobu doplnil podáními ze dne 30. 6. 2008 a 27. 10. 2008 a 30. 1. 2009, ve kterých doplnil žalobu odkazy na dle stěžovatele relevantní judikaturu. Navrhl zrušení rozhodnutí žalovaného. Krajský soud žalobám nevyhověl.

Dříve než Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí s ohledem na kasační důvody stěžovatelem vymezené jako důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., přezkoumal zdejší soud rozhodnutí krajského soudu ve smyslu § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. Z citovaného ustanovení vyplývá, že Nejvyšší správní soud je vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti; to však neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Nejvyšší správní soud přitom dospěl k závěru, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud při přezkumu totiž zjistil, že stěžovatel v žalobě uplatnil námitku týkající se dalšího důkazního prostředku majícího prokázat úhrady předmětných dodavatelských faktur, tj. výpisy z bankovních účtů, kterou ve stejném znění uplatnil v kasační stížnosti, se kterou se ovšem krajský soud nevypořádal. Tuto žalobní námitku stěžovatel uplatnil řádně, neboť dostatečným způsobem konkretizoval, čeho se touto námitkou domáhá. Opomenul-li zcela krajský soud takto uplatněnou námitku, nezbývá než konstatovat, že se tím dopustil závažného pochybení. Pokud totiž krajský soud nevyčerpal celý předmět řízení, jak byl vymezen v žalobě, a ve svém rozhodnutí se nevypořádal se všemi řádně uplatněnými žalobními námitkami, potom se nelze ze strany kasačního soudu zabývat hmotněprávní argumentací, neboť přezkoumávané rozhodnutí za takového stavu věci nemůže obstát ani po formální stránce. Tento závěr byl již mnohokrát zopakován při rozhodovací činnosti Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, podle jejichž ustálené judikatury platí, že opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] (k tomu srovnej nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, dostupný na www.nalus.cz, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, případně rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, oba dostupné na www.nssoud.cz).

Krajský soud se rovněž žádným způsobem nevypořádal s argumentací stěžovatele obsaženou v žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 12. 2007, č. j. 18307/07-1300-707271, č. j. 18308/07-1300-707271, č. j. 18309/07-1300-707271, č. j. 18310/07-1300-707271, č. j. 18311/07-1300-707271 (soudní spis sp. zn. 30 Ca

29/2008), ve které namítal, že splnil dvě v § 19 odst. 1 zákona o DPH stanovené podmínky, když přijal zdanitelné plnění, které poskytl v rámci své podnikatelské činnosti dále svým odběratelům. Třetí podmínku, která zní, že zdanitelné plnění musí být přijato od plátce daně z přidané hodnoty, splnil také, neboť navzdory tomu, že společnosti K. M. Expo s. r. o. byla zrušena registrace k dani z přidané hodnoty, byla na základě objemu zdanitelných plnění povinna k dani z přidané hodnoty podle § 5 téhož zákona, tj. ze zákona, a tak stěžovatel splnil rovněž třetí z uvedených podmínek v § 19 odst. 1 citovaného zákona, neboť zdanitelná plnění přijal od plátce daně z přidané hodnoty. S touto argumentací se krajský soud nevypořádal. Nejvyšší správní soud podotýká, že spojil-li krajský soud věci vedené pod spisovými značkami 30 Ca 28/2008 a 30 Ca 29/2008 ke společnému řízení, potom byl povinen se vypořádat se všemi námitkami uvedenými v obou žalobách podaných u krajského soudu. Opomenul-li krajský soud tuto argumentaci stěžovatele vypořádat, lze vycházet z výše uvedeného a konstatovat, že se tím dopustil pochybení způsobujícího nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí a bude se jí muset zabývat v následujícím řízení.

Zdejší soud dále zjistil, že krajský soud se řádně nevypořádal ani s námitkou stěžovatele, ve které namítal, že byla porušena jeho práva, když žalovaný neprovedl jím navržený důkaz – výslech svědka Ing. M. Krajský soud totiž dospěl k závěru, že Ing. M. „také nebyl v podstatné části průběhu daňového řízení osobou ve smyslu § 7 odst. 2 písm. b) d. ř. (zákona o správě daní a poplatků – pozn. Nejvyššího správního soudu) a jeho stanovisko k projednávané věci bylo dostatečně zřejmé z jednání žalobce jako daňového subjektu v průběhu daňového řízení“. Zdejší soud má za to, že takové zdůvodnění je bez dalšího zcela nesrozumitelné a nelze ho považovat za řádné odůvodnění stěžovatelem uplatněné námitky. Nejvyšší správní soud konstatuje, že není dostatečně a srozumitelně vysvětlené, proč by výslech Ing. M. jako výslech svědecký nebylo třeba provést, ačkoliv Ing. M. nebyl po celou dobu řízení v pozici statutárního orgánu stěžovatele. Za takového stavu věci je nutno konstatovat, že má-li jakékoli rozhodnutí krajského soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí srozumitelné a opřené o dostatek důvodů. Chybí-li v rozhodnutí srozumitelné odůvodnění týkající se řádně uplatněné námitky, jedná se ze strany krajského soudu o pochybení, které způsobilo nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Ve světle právě předestřeného bylo již mnohokrát zdejším soudem rozhodnuto, přičemž za všechna rozhodnutí lze citovat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, dle něhož *„není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v*

čem konkrétně její nesprávnost spočívá.“ Tento názor je rovněž v souladu s ustálenou judikaturou Ústavního soudu, podle které „*z hlediska stanoveného postupu (čl. 36 odst. 1 Listiny) je požadavek řádného a vyčerpávajícího zdůvodnění rozhodnutí orgánů veřejné moci jednou ze základních podmínek ústavně souladného rozhodnutí*“ (viz nález Ústavního soudu ze dne 3. 2. 2000, sp. zn. III. ÚS 103/99, publikovaný jako N 17/17 SbNU 121; či nález téhož soudu ze dne 28. 8. 2001, sp. zn. I. ÚS 60/01, publikovaný jako N 127/23 SbNU 227). Předmětný soud rovněž opakovaně judikoval, že absence řádného odůvodnění v napadeném rozhodnutí může vést k jeho zrušení Ústavním soudem, neboť nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces (srov. například nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, publikovaný jako N 85/8 SbNU 287; či nález téhož soudu ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02, publikovaný jako N 155/35 SbNU 147). To platí zejména tehdy, když se nedostatky odůvodnění týkají možného porušení základního práva nebo ústavního principu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02, publikovaný jako N 155/35 SbNU 147). Nejvyšší správní soud tak nemá pochyb o tom, že napadené rozhodnutí trpí z obou výše uvedených důvodů nepřezkoumatelností podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., přičemž za takové situace je pojmově vyloučen věcný přezkum těchto námitek kasačním soudem (k tomu srovnej usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 9 Azs 199/2007 – 38, www.nssoud.cz). Kasační stížnost proto považuje za částečně důvodnou.

Tato skutečnost však zdejšímu soudu nebrání vypořádat ostatní námitky od výše uvedených námitek oddělitelných. Podle judikatury zdejšího soudu totiž platí, že obsahuje-li napadené rozhodnutí více oddělitelných námitek, mohou správní soudy vyslovit nepřezkoumatelnost pouze ve vztahu k některým z nich, přičemž jsou-li ostatní otázky (námitky) skutkově či právně oddělitelné, správní soud je vždy přezkoumá, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (k tomu srovnej usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, dostupné na www.nssoud.cz).

V přezkoumávaném případě je pro posouzení věci samé rozhodné, zda stěžovateli vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a zda oprávněnost nároku na odpočet doložil daňovým dokladem a prokázal tak nárok na odpočet daně ve smyslu § 19 zákona o DPH a § 72 nového zákona o DPH a zda v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků tento svůj nárok prokázal. Nejvyšší správní soud tak tuto otázku přezkoumal v mezích svého oprávnění s ohledem na výše předestřené, přičemž podotýká, že tato otázka bude muset být finálně znovu posouzena s ohledem na závěry krajského soudu v následujícím řízení.

Podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH a § 72 odst. 1 nového zákona o DPH má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání, resp. pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

Podle § 19 odst. 2 zákona o DPH a § 73 odst. 12 nového zákona o DPH prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který musí obsahovat všechny zákonem stanovené náležitosti, a není-li tomu tak, prokazuje se nárok podle zvláštního právního předpisu (zde § 31 zákona o správě daní a poplatků).

Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, jak správně tvrdí rovněž stěžovatel, 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 věrohodně 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 (k tomu srovnej bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, nebo rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, dostupné na www.nssoud.cz).

V daném případě mělo být uskutečnění zdanitelného plnění, na jehož základě stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně, prokázáno stěžovatelem předloženými fakturami, které měla v předmětných zdaňovacích obdobích vystavit společnost K. M. Expo s. r. o. Správní orgány i krajský soud však dospěly k totožnému závěru, že předmětné faktury ani další stěžovatelem předložené důkazy neprokázaly faktické uskutečnění stěžovatelem tvrzeného plnění, neboť na základě výpovědí svědků – jednatelů společnosti K. M. Expo s. r. o. vyplynulo, že tato společnost předmětné faktury nikdy nevystavila.

Zdejší soud přezkoumal daňové a soudní řízení a ze správního spisu zjistil, že stěžovatelem navrhovaní svědci – pan K. a paní Š., kteří byli jako jednatelé společnosti K. M. Expo s. r. o. oprávněni za tuto společnost jednat v inkriminované době (pan K. po celou dobu roku 2002 – 19. 6. 2003, paní Š. v době od 19. 6. 2003 dosud), jednoznačně a opakovaně popřeli jakoukoli spolupráci se stěžovatelem v době svého jednatelství a rovněž skutečnost, že by oni nebo někdo jimi pověřený

kdy předmětné zpochybněné faktury vystavili. Nebylo tedy prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění v deklarované podobě, neboť faktury, které stěžovatel v daňovém řízení předložil, a na nichž jako dodavatel figurovala společnost K. M. Expo s. r. o., jako důkaz o uskutečnění faktického plnění neobstály. Za takové situace stěžovatel nesplnil povinnost jemu uloženou § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, ze kterého vyplývá, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Naopak, na základě výše zjištěného z výpovědí svědků – jednatelů společnosti K. M. Expo s. r. o., měl správce daně správně za to, že byla splněna jeho povinnost podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, ze kterého vyplývá, že správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Nejvyšší správní soud má proto shodně se správními orgány i krajským soudem za to, že v takovém případě bylo na stěžovateli, aby nabídl správci daně srozumitelné vysvětlení tohoto nedostatku jím doložených důkazních prostředků a bez jakýchkoli dalších rozporů a pochybností prokázal, že k uskutečnění zdanitelného plnění skutečně došlo a jakým způsobem (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, dostupný na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatel během daňového řízení proto navrhl několik dalších důkazů (doklady o úhradě materiálu a služeb vztahující se k příslušným přijatým dodavatelským fakturám, související vydané odběratelské faktury, doklady o platbách odběratelů, stejně jako materiály potvrzující uskutečnění plnění pro odběratele – fotografie, smlouvy, grafické návrhy apod.), které dle stěžovatele prokazují jak nákup zboží a služeb, tak jejich úhradu a další využití tohoto zboží a služeb, resp. jejich prodej a dodání dalším osobám – odběratelům stěžovatele, tj. uskutečnění faktického plnění, přičemž v kasační stížnosti uvedl, že nesouhlasí s vyhodnocením těchto navržených důkazů žalovaným a posléze krajským soudem. Stěžovatel nesouhlasil ani s vyhodnocením dalších důkazů, mezi nimiž kromě výše uvedených stěžovatel navrhl také svědecké výpovědi paní E., pana P., rámcovou Smlouvu o reklamní spolupráci, trestní oznámení pana K. Nevyšší správní soud tedy v daných intencích přezkoumal rozhodnutí žalovaného a krajského soudu, zda žalovaný řádně vyhodnotil tyto důkazní prostředky a dospěl ke správnému závěru, že těmito důkazy bez dalšího nelze fakticky uskutečněné plnění prokázat.

Je zcela zřejmé, že s ohledem na výše uvedené není zdejší soud oprávněn dělat jakékoli konečné závěry ve vztahu ke skutkovému stavu daného případu, neboť tyto mohou být učiněny až po té, kdy se krajský soud řádně vypořádá se všemi žalobními námitkami, nicméně má za to, že k některým skutečnostem zjištěným na základě daňového řízení se vyjádřit již v této chvíli může.

Zdejší soud tedy posoudil, zda podle stěžovatele z výpovědi paní E. jednoznačně vyplývalo, že se plnění z předmětných faktur uskutečnilo, což dovozoval z jejího tvrzení, že mezi stěžovatelem a K. M. Expo s. r. o. docházelo k obchodním kontaktům, platbám atd. Nejvyšší správní soud se však zcela ztotožňuje se závěry správních orgánů a krajského soudu, že pouze na základě tohoto tvrzení nelze dovozovat, že se faktické plnění z předmětných faktur uskutečnilo, neboť z takového tvrzení nelze dovodit, kdo, kdy a za jakou cenu plnění uskutečnil. Její čestné prohlášení, v němž potvrdila, že předmětné obchody vyplývající z předmětných dodavatelských faktur byly uskutečněny, nelze za prokazatelný důkaz považovat, neboť sama svědkyně toto své čestné prohlášení během daňového řízení zcela zpochybnila, na základě čehož nelze svědkyni ani považovat za věrohodnou. Její tvrzení, že za společnost K. M. Expo s. r. o. v inkriminované době jednal pan P., bylo navíc jeho výpovědí a výpovědí paní Š. vyvráceno. Pan P. zcela jednoznačně popřel tvrzení, že mu byla udělena jednateli společnosti K. M. Expo s. r. o. plná moc k zastupování při obchodních jednáních, přičemž pouhá skutečnost, že jednatele stěžovatele osobně zná, ještě neprokazuje uskutečnění faktického plnění z předmětných faktur. Pan P. navíc nepotvrdil ani skutečnost, že by kdy byli jednatelé stěžovatele, paní Š. a on přítomni společnému obchodnímu jednání. Za prokazatelné důkazy v dané věci nelze považovat ani rámcovou Smlouvu o reklamní spolupráci, neboť ze samotné této smlouvy nelze dovodit, zda k jejímu naplnění došlo, resp. zda předmětné plnění z dodavatelských faktur bylo skutečně fakticky uskutečněno, jak tvrdí stěžovatel. Tuto skutečnost nemohlo prokázat ani trestní oznámení pana K. směřující proti paní E., neboť z něj nevyplývají žádné konkrétní skutečnosti vázající se k předmětným dodavatelským fakturám. Nejvyšší správní soud tak má za to, že tyto předložené důkazy byly správními orgány i krajským soudem posouzeny správně a že se těmito důkazními prostředky nepodařilo stěžovateli tvrzení jednatelů společnosti K. M. Expo s. r. o. vyvrátit a prokázat tak uskutečnění faktického plnění z předmětných dodavatelských faktur.

Nejvyšší správní soud dále zjistil, že stěžovatel navrhl několik dalších důkazů, které však byly správními orgány odmítnuty. Bylo tedy nutno přezkoumat, zda postup správních orgánů ohledně těchto důkazů byl správný. Stěžovatel navrhoval jako listinné důkazy odběratelské faktury a také výslech jednotlivých odběratelů, kteří od stěžovatele měli odebírat zboží a služby pocházející z plnění z předmětných dodavatelských faktur, na základě čehož stěžovatel usuzuje, že tento navazující řetězec odběratelsko – dodavatelských vztahů jednoznačně prokazuje uskutečnění faktického plnění z faktur vystavených společností K. M. Expo s. r. o. Správní orgány však provedení těchto důkazů odmítly, neboť skutečnost, že stěžovatel realizoval uvedené zakázky pro své odběratele, nijak neprokazuje, že došlo k faktickému plnění podle předmětných dodavatelských faktur od společnosti K. M. Expo s. r. o., a to v rozsahu a cenách uvedených na fakturách. Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem žalovaného i krajského soudu, že tyto důkazy nebyly zcela oprávněně správními orgány provedeny, neboť nemohly uskutečnění faktického

plnění nijak prokázat. Krajský soud v souvislosti s neprovedením důkazů správně uvedl, že není povinností žalovaného provést všechny stěžovatelem navržené důkazy, měl by však v rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyložit, z jakých důvodů navržené důkazy neprovedl, což žalovaný učinil. Žalovaný i krajský soud totiž uvedly, že skutečnost, zda a kým byly stěžovatelem fakturované práce provedeny a za jakou cenu, tj. faktické uskutečnění plnění z předmětných dodavatelských faktur, nemohly navrhované odběratelské faktury ani k nim se vztahující jiné listinné důkazy, případně svědecké výpovědi jednotlivých odběratelů stěžovatele, prokázat. Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že neprovedením předmětných důkazů byl ze strany správních orgánů porušen § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud v této souvislosti podotýká, že na postupu správních orgánů a závěrech krajského soudu neshledal žádné pochybení. Správní orgány v souladu se zákonem o správě daní a poplatků totiž skutečně nejsou povinny provést veškeré navržené důkazní prostředky. Správní orgány jsou oprávněny si vyhodnotit, zda návrh na provedení důkazu je nebo není návrhem na důkaz, který ve věci může prokázat daňovým subjektem tvrzené skutečnosti. V takovém případě jsou však povinny svůj závěr o odmítnutí důkazního prostředku řádně odůvodnit. Zdejší soud zdůrazňuje, že takový postup je zcela v souladu se zákonem a rovněž s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Z ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.* Toto ustanovení je třeba vykládat ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu tak, že správce daně provede všechny navržené důkazy, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 – 42, dostupný na www.nssoud.cz). To ostatně dokládá také skutečnost, že předmětné ustanovení bylo novelizováno a za stávající text bylo zákonem č. 270/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, doplněno, že správce daně *vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci.* Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud stejně jako krajský soud k závěru, že se správní orgány žádného pochybení nedopustily, nepřistoupily-li k provedení stěžovatelem navržených výše citovaných důkazů, když řádně takový svůj závěr, proč by provedení předmětných důkazů k objasnění potřebných skutkových zjištění nepřispělo, odůvodnily.

Stěžovatel v rámci daňového řízení navrhl i další důkazy – a to výslech svých jednatelů Ing. M. a Mgr. Ch., které nebyly provedeny. V kasační stížnosti brojil proti jejich odmítnutí, což považuje za opomenutí provedení důkazů v rozporu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. K námitce týkající se neprovedení výslechu Ing. M. se již zdejší soud vyjádřil výše, přičemž opakuje, že se touto námitkou krajský soud bude muset znovu zabývat v následném řízení a svůj názor řádně odůvodnit a znovu zvážit oprávněnost či neoprávněnost neprovedení tohoto důkazu. Co se týká neprovedení svědeckého výslechu Mgr. Ch., Nejvyšší správní

soud zjistil, že žalovaný odmítl provedení jeho výslechu jako svědka, neboť byl v předmětných zdaňovacích obdobích 2002 a 2003 jednatelem stěžovatele – tj. statutárním orgánem společnosti, oprávněným za stěžovatele jednat, a vůle daňového subjektu byla během celého řízení dostatečně projevena. Při těchto úvahách vycházel z § 6, § 7 odst. 2 a § 8 odst. 1 a § 9 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ze kterých vyplývá, že provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu, tj. osob oprávněných jednat jejich jménem, nelze provést. Krajský soud se s takovým postupem žalovaného ztotožnil, přičemž uvedl, že takový postup vyplývá rovněž z judikatury Nejvyššího správního soudu, konkrétně z jeho rozsudku ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003 – 99. Závěry v něm uvedené se tak dle krajského soudu plně vztahují na problematiku výslechu Mgr. Ch., který vzhledem ke skutečnosti, že byl po celou dobu daňového řízení jednatelem stěžovatele (Mgr. Ch. byl jednatelem stěžovatele od samého počátku jeho existence doposud), nemohl být v průběhu celého daňového řízení osobou ve smyslu § 7 odst. 2 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, tj. osobou třetí, která by byla v postavení svědka. Nejvyšší správní soud má za to, že v souladu s výše uvedenou judikaturou je možné konstatovat, že žalovaný nebyl povinen navržený výslech Mgr. Ch. jako výslech svědka provést, jak požadoval stěžovatel. Nicméně je nutno podotknout, že to neznamená, že by tímto postupem mohl být v rámci daňového řízení zcela vyloučen výslech jednatele jako takový, neboť jednatel je v postavení účastníka řízení, který má právo se kdykoli v průběhu řízení k věci vyjádřit. Pokud by tedy bylo Mgr. Ch. jako zástupci stěžovatele bráněno se během řízení vyjádřit, potom by byla situace zcela jiná. Za takové situace by vyloučení výpovědi jednatele stěžovatele znamenalo nepřípustné odepření vyjádření se účastníka v řízení před správním orgánem. Ze správního spisu zdejší soud zjistil, že Mgr. Ch. však nebylo nikdy bráněno, aby jako účastník v průběhu daňového řízení před správními orgány svá tvrzení uvedl. Navíc podle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků platí, že účastník má právo se před ukončením daňové kontroly vyjádřit k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění, přičemž tato možnost byla stěžovateli dána a jak vyplývá ze správního spisu, stěžovatel byl k seznámení se s výsledky kontrolních zjištění řádně předvolán. Nejvyšší správní soud proto neshledal tuto námitku za důvodnou.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále poukazoval na nevěrohodnost výpovědí jednatelů K. M. Expo s. r. o. (pana K. a paní Š.), když uvedl, že není možné, aby mu byla přičítána k tíži fiskální nekázeň jimi zastupované společnosti K. M. Expo s. r. o., která vůbec nevedla žádné své účetnictví, a skutečnost, že společnost K. M. Expo s. r. o. se zjevně sama snaží přesunout daňovou povinnost na jiný subjekt. Nejvyšší správní soud konstatuje, že takové tvrzení je pro danou věc irelevantní, neboť možné neplnění daňových povinností daňových subjektů odlišných od stěžovatele nemá žádný vliv na povinnost stěžovatele vyplývající mu z ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, tj. na povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž

průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Nutno podotknout, že stěžovatel nebyl vyzván k prokázání skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu, nýbrž byl vyzván k prokázání faktického plnění z předmětných dodavatelských faktur. Stěžovateli nebylo vytýkáno, že společnost K. M. Expo s. r. o. nevede řádně účetnictví, nýbrž mu bylo vytýkáno neunesení důkazního břemene z jeho strany týkající se dodavatelských faktur. Zdejší soud rovněž tuto námitku nepovažuje za důvodnou.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že za daného stavu věci je možno vyrovnat se také s posledními dvěmi námitkami. Stěžovatel ve své argumentaci v souvislosti se svědeckými výpověďmi a prokázáním uskutečnění faktického plnění odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142. Zdejší soud v souladu s argumentací krajského soudu konstatuje, že v citovaném případě byl řešen skutkově odlišný případ, kdy správce daně a krajský soud neuznaly náklady vynaložené na provedení zkoumaných prací, přestože stěžovatel prokázal, že předmětné práce pro dodavatele vykonal, když doložil, že k provedení těchto prací zčásti použil subdodavatelů, kteří před správcem daně, na rozdíl od právě projednávaného případu, uvedli, že práce provedli, resp. potvrdili uskutečněné zdanitelné plnění, přičemž rovněž potvrdili úhradu plnění, s výjimkou dvou subdodavatelů, kdy jeden plnění popřel a druhý byl nekontaktní. V právě projednávaném případě však údajný dodavatel nepotvrdil uskutečnění faktického plnění vyplývajícího z předmětných dodavatelských faktur, a proto nelze závěry uvedené v citovaném rozsudku v předmětné věci aplikovat. Nejvyšší správní soud proto nepovažuje tuto námitku za důvodnou.

Na závěr se zdejší soud vyjádřil ke stížní námitce, že v průběhu daňové kontroly byl stěžovatel pouze neurčitým způsobem ze strany správce daně žádán o prokázání dalších skutečností, že obchodní transakce mezi stěžovatelem a společností K. M. Expo s. r. o. skutečně proběhly, aniž by byl správce daně schopen blíže a srozumitelně specifikovat, jaké důkazní prostředky po stěžovateli žádá. Dle stěžovatele tak nedostál své povinnosti určitě a srozumitelně stěžovatele vyzvat k doplnění důkazních prostředků, čímž bylo porušeno jeho právo vyplývající z § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Nejvyšší správní soud přezkoumal tuto námitku a zjistil, že ji stěžovatel uplatnil poprvé až v řízení před zdejším soudem, tj. v řízení o kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. však platí, že kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Ve světle uvedeného nelze stěžovatelem uvedenou námitku neurčitosti a nesrozumitelnosti výzvy správce daně považovat za námitku přípustnou, neboť stěžovateli nic nebránilo, aby ji uplatnil již během daňového řízení. Obiter dictum však zdejší soud poznamenává, že správce daně je povinen zjistit skutečný stav věci

co nejúplněji a není vázán pouze návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Pokud při řízení vyjde najevo skutečnost, která svědčí ve prospěch daňového subjektu, je povinen ji vyhodnotit, případně v součinnosti s daňovým subjektem činit kroky k jejímu prokázání či vyvrácení. Není však v jeho možnostech a tedy ani jeho povinností, aby sám konstruoval eventuality, které by byly pro daňový subjekt příznivější než dosavadní zjištění, či vyhledávat a navrhovat daňovým subjektům důkazy, jež by tvrzení daňového subjektu potvrdily. Takový postup je zcela nad rámec povinností správce daně. Rámec okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti určuje vždy prvotně daňový subjekt tím, co uvede v daňovém přiznání a dále v návaznosti na mu sdělené pochyby správce daně během daňového řízení. V tomto případě, pokud stěžovatel uvedl, že výdaj byl vynaložen ve prospěch společnosti K. M. Expo s. r. o., jež vykonala fakturované práce a dodala fakturované služby, a byly mu správcem daně sděleny pochybnosti o věrohodnosti jím předloženého důkazu o předmětném plnění, přičemž stěžovatele vyzval k prokázání jím tvrzených skutečností, neshledal zdejší soud ve světle výše uvedeného v takovém postupu správce daně žádné pochybení.

Ve světle předestřeného Nejvyšší správní soud uzavírá, že v daném okamžiku mu nepřísluší činit konečné závěry o tom, zda byl skutkový stav věci žalovaným a posléze krajským soudem posouzen správně, neboť takové závěry bude možno učinit až po té, kdy věc znovu krajský soud v dalším řízení posoudí na základě výše uvedených závěrů zdejšího soudu.

Nejvyšší správní soud tedy napadené rozhodnutí krajského soudu přezkoumal v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a ze shora uvedeného důvodu dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná. Proto dle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

V novém řízení krajský soud v souladu s § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 5. srpna 2010

JUDr. Radan Malík
předseda senátu