

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Cyrex - elektro s. r. o.**, se sídlem Čermákova 1926/2, Velké Meziříčí, zastoupené JUDr. Milošem Jirmanem, advokátem se sídlem Nádražní 21, Žďár nad Sázavou, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2009, č. j. 15713/09-1200-700284, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 4. 2011, č. j. 31 Ca 181/2009 - 61,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 10. 2007, č. j. 16612/07-1200-700284, bylo z podnětu Finančního úřadu ve Velkém Meziříčí (dále jen „správce daně“) nařízeno přezkoumání dodatečného platebního výměru správce daně ze dne 6. 9. 2006, č. j. 47587/06/353920/6130, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmu právnických osob za rok 2004 ve výši 1120 Kč. Na základě výsledků přezkumného řízení byla rozhodnutím ze dne 13. 2. 2009, č. j. 8804/09/353920706130, žalobkyni daňová povinnost zvýšena na částku 4 471 040 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 7. 10. 2009, č. j. 15713/09-1200-700284.

[2] Žalobou u krajského soudu se žalobkyně domáhala zrušení obou rozhodnutí vydaných v daňovém řízení.

[3] Krajský soud její žalobu jako nedůvodnou zamítl. V odůvodnění svého rozsudku konstatoval, že o změně dodatečného platebního výměru rozhodoval správce daně platně pouze jednou, z tohoto důvodu nebyla právní jistota žalobkyně dotčena. Ztotožnil se se závěrem správce daně i žalovaného o tom, že žalobkyně v daném případě neprokázala, že jí zboží dodala společnost CARFAX, spol. s r. o. (dále jen „společnost CARFAX“), ač byla uvedena v účetních dokladech jako dodavatel. Pouhá existence účetních dokladů není s to sama o sobě prokázat faktickou realizaci závazkového vztahu.

[4] V reakci na argumentaci žalobkyně týkající se výsledků šetření Policie ČR pak krajský soud taktéž upozornil na kvalitativní rozdíly mezi trestněprávní a finančněprávní (daňovou) odpovědností. Je-li první z nich pojata subjektivně, druhá je založena na principu objektivním. V souvislosti s výpovědí svědka P. Gaury a její věrohodností se krajský soud ztotožnil s argumentací správce daně, jakož i žalovaného, a uvedl, že byla provedena v souladu se zákonem. Namítala-li žalobkyně, že uvedený svědek neměl být z titulu své bývalé funkce (jednatel společnosti CARFAX) vyslechnut jako svědek, krajský soud na to reagoval odkazem na rozsudek rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, podle něhož je správní soudnictví ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační, což v praxi znamená, že soud není oprávněn za žalobce nahrazovat projev vůle a vyhledávat vady napadeného správního aktu.

[5] Pro úplnost taktéž uvedl, že stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek je metodou náhradní a přichází v úvahu až po vyloučení možnosti stanovit daň dokazováním. To se však v daném případě nestalo. Odkazy na rozsudky Soudního dvora EU na věc nedopadají, a to z důvodu, že žalobkyně neprokázala, od jakého dodavatele zboží získala, tudíž nelze z jeho strany dovozovat plnění zatížené podvodným jednáním.

[6] Nakonec se krajský soud zabýval i tvrzením o údajném uplynutí prekluzivní lhůty k zahájení řízení o přezkoumání rozhodnutí a dospěl k závěru, že přezkumné řízení bylo zahájeno ve lhůtě stanovené zákonem (§ 55b odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).

II.
Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) rozsudek krajského soudu včas napadla kasační stížností. V ní uplatnila kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[8] Předně poukázala na skutečnost, že krajský soud se nevypořádal s její námitkou, že dodatečný platební výměr nebyl vydán v souladu s § 55 odst. 1 a § 55b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Dle jejího tvrzení měl správce daně veškeré důkazní prostředky, které použil v přezkumném řízení, k dispozici již před vydáním dodatečného platebního výměru v roce 2006; žádné nové důkazy provedeny nebyly. Z tohoto důvodu se domnívá,

že výsledek volného hodnocení důkazů (v rámci řízení, ve kterém byl vydán původní dodatečný platební výměr) nelze považovat za vadu řízení, která by odůvodňovala nařízení přezkumného řízení.

[9] Pochybení krajského soudu stěžovatelka dále spatřuje v tom, že akceptoval postup správce daně a žalovaného při hodnocení důkazní povinnosti v daňovém řízení (§ 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků) a samotných důkazních prostředků (§ 2 odst. 1 a 3 zákona o správě daní a poplatků).

[10] Dle názoru stěžovatelky správce daně při hodnocení důkazních prostředků účelově měnil důvody, které měly vést k doměření daně (nejdříve výtka, že společnost CARFAX nebyla plátcem DPH, pak zpochybnění existence dodaného zboží, následně zpochybnění, zda skutečným dodavatelem zboží byla společnost CARFAX). Tyto námitky stěžovatelka uplatňovala již v předchozích řízeních před zdejším soudem, týkajících se DPH. Dále má stěžovatelka za to, že k prokázání realizace obchodních vztahů se společností CARFAX nabídla správci daně vždy na jeho výzvu důkazy prokazující správnost údajů deklarovaných na předložených účetních dokladech. Stěžovatelka tak zastává názor, že správce daně, jakož i žalovaný, hodnotili důkazní prostředky v rozporu s § 2 odst. 1 a 3 zákona o správě daní a poplatků, nepřihlíželi ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo a nedbali o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro stanovení daňové povinnosti stěžovatelky.

[11] Krajskému soudu pak vytýká, že tyto důkazy pominul a svůj závěr stejně jako správce daně opřel pouze o výpověď bývalého jediného společníka a jednatele společnosti CARFAX – P. Gaury. Ten ve své výpovědi uvedl, že o uskutečněných obchodech mu není nic známo a příslušné faktury nevystavil. Z toho stěžovatelka dovozuje, že svědek nevylučoval, že k předmětným obchodům mohlo dojít, pouze vyloučil, že s jeho vědomím. V této souvislosti současně upozorňuje na důkazní hodnotu této svědecké výpovědi, neboť P. Gaura byl odsouzen k dlouhodobému trestu odnětí svobody za závažnou trestní činnost hospodářského a daňového charakteru, tudíž je zapotřebí se zabývat jeho věrohodností. V návaznosti na to poznamenává, že prověřením pravdivosti výpovědi se správce daně ani okrajově nezabýval.

[12] Dle stěžovatelky nelze navíc opomenout, že P. Gaura byl jako bývalý jednatel zmíněné společnosti zapsán v Obchodním rejstříku a pokud výkon této funkce měl ukončit již 29. 9. 1999, nebyla tato skutečnost stěžovatelce dostupná. Ta jednala v dobré víře v pravdivost údajů zapsaných v Obchodním rejstříku.

[13] Stěžovatelka dále namítá nesprávné hodnocení důkazní povinnosti správcem daně, resp. její rozložení mezi ní a správce daně dle § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelka je přesvědčena, že předložením formálně bezvadných dokladů splnila svoji důkazní povinnost a unesla důkazní břemeno ohledně skutečností v těchto dokladech uvedených. Trvá tak na svém názoru, že zůstalo na správci daně, aby předložené bezvadné účetní doklady zpochybnil. K tomu však nemohlo dojít na základě výpovědi svědka P. Gaury, neboť jeho hodnověrnost byla podstatně snížena a zároveň nemohl být vyslechnut jako svědek. Krajský soud proto pochybil, neboť se tímto procesním pochybením správce daně nezabýval.

[14] Konečně, stěžovatelka namítá, že s vědomím, že správce daně, jakož i žalovaný, plnění daňové povinnosti ze strany společnosti CARFAX nedosáhnou, byla daň z příjmu právnických osob doměřena jí, neboť na rozdíl od společnosti CARFAX určitým majetkem disponuje.

[15] Ze všech uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.
Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s názorem krajského soudu v napadeném rozsudku. K jednotlivým námitkám uvedl následující.

[17] S tvrzením, že krajský soud se nevyjádřil k námitce nezákonnosti vydání platebního výměru, nesouhlasí, neboť tak učinil na str. 4 a 5 napadeného rozsudku. Nadto žalovaný dále uvedl, že v případě institutu přezkumného řízení se jedná o mimořádný opravný prostředek, u kterého se vychází z právního a skutkového stavu existujícího v době vydání rozhodnutí napadeného mimořádným opravným prostředkem. Z právě uvedeného tedy vyplývá, že v přezkumném řízení se nemůže jednat o nové důkazy a nové skutečnosti, ale o hodnocení těch důkazů, které byly známy již v době vydání dodatečného platebního výměru.

[18] Žalovaný má dále za to, že argumentace týkající se měnícího se názoru správce daně v průběhu daňové kontroly neodpovídá obsahu spisu. Správce daně dospěl na základě hodnocení důkazů k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno v souvislosti s daňovou účinností deklarovaných nákladů (neprokázala, že zboží bylo dodáno společností CARFAX). V daňovém řízení totiž nestačí pouze prokázání, že došlo k faktickému uskutečnění výdaje, ale i toho, zda toto plnění uskutečnil právě ten subjekt, jež je jako jeho poskytovatel uveden v dokladu, kterým daňový subjekt toto své tvrzení prokazuje. Stejně jako krajský soud přitom odkazuje na judikaturu zdejšího soudu (rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72).

[19] Pokud jde o námitku týkající se věrohodnosti svědecké výpovědi vyslechnutého svědka P. Gaury, žalovaný zastává názor krajského soudu. Samotný fakt, že se jedná o osobu odsouzenou k trestu odnětí svobody, důvěryhodnost její výpovědi nesnižuje. Naopak, dle názoru žalovaného tato skutečnost svědčí o tom, že s ním v době výkonu trestu nemohla stěžovatelka jednat.

[20] Námitka stěžovatelky ohledně účelového hodnocení závěrů policie je dle žalovaného vytržena z kontextu. Odkazuje přitom na předchozí rozsudek zdejšího soudu ve věci stěžovatelky vztahující se k DPH (rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 120/2009 - 90), ve kterém kasační soud konstatoval, že předmětem sporu nebyla otázka, zda k dodávce zboží skutečně došlo, nýbrž to, zda zboží dodala společnost CARFAX.

[21] Vzhledem k výše uvedenému žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.
Právní názor Nejvyššího správního soudu

[22] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů uvedených v kasační stížnosti, neshledal přitom vadu rozhodnutí krajského soudu, kterou by se musel zabývat i bez návrhu (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Podstata projednávané věci spočívá v tom, zda je v souladu se zákonem, pokud správce daně dodatečně zvýšil daňovou povinnost stěžovatelky mj. na základě důkazu (výslech svědka), který nebyl zhodnocen v rámci podkladů pro vydání původního dodatečného platebního výměru. Stěžovatelka se navíc výpověď svědka snaží zpochybnit tvrzením o jeho údajné nevěrohodnosti a její dobrou vírou v údaje zapsané v Obchodním rejstříku. Snaží se tak docílit zrušení rozhodnutí, kterým jí byla změněna daň z příjmů právnických osob za rok 2004.

[25] S ohledem na výše uvedené se zdejší soud nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku v otázce posouzení zákonnosti vydání napadeného dodatečného platebního výměru; současně schválil správnost závěru krajského soudu [**IV.A.**, § 103 odst. 1 písm. d) a písm. a) s. ř. s.]. Soud se dále zabýval otázkou přezkoumatelnosti a dále též správnosti části rozsudku týkající se věrohodnosti svědka [**IV.B.**, § 103 odst. 1 písm. d) a písm. a) s. ř. s.]. Na třetím místě byla analyzována otázka důkazní povinnosti a hodnocení důkazů [**IV.C.** § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.]. Konečně, soud přezkoumal i námitku stěžovatelky, dle které jí nemohou být důsledky podvodného jednání jejího obchodního partnera připisovány k tíži [**IV.D.** § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

IV.A.
Posouzení přezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu

[26] Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť se nezabýval její námitkou nezákonnosti vydání napadeného dodatečného platebního výměru, tedy namítaným rozporem s § 55 odst. 1 a § 55b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

[27] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí následující. Podle § 55 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění platném do 30. 10. 2007 (rozhodné znění pro posouzení věci) „[o]*bnovu řízení povolí nebo nařídí správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni.*“ Ustanovení § 55 odst. 1 na věc vůbec nedopadá. Týká se totiž obnovy řízení, tj. zcela jiného mimořádného opravného prostředku, než který byl v posuzovaném případě aplikován. Žalovaný v daném případě nařídil (a správce daně provedl) přezkoumání daňového rozhodnutí v tzv. přezkumném řízení. Proto nemohl být v souvislosti s vydáním rozhodnutí účinně namítán rozpor s tímto ustanovením.

[28] Žalovaný nařídil přezkoumání daňového rozhodnutí postupem dle § 55b a násl. zákona o správě daní a poplatků. Z tohoto důvodu přezkoumával krajský soud postup správce daně při vydávání dodatečného platebního výměru právě ve vztahu k tomuto ustanovení. Krajský soud uvedenou námitku stěžovatelky neshledal důvodnou. K tomu uvedl, že řízení o přezkoumání daňového rozhodnutí podle § 55b a násl. se „*rozpadá do 2 fází: v prvé se rozhoduje (na vyšším stupni soustavy finančních orgánů) o tom, zda přezkoumání vůbec bude povoleno či nařízeno; ve druhé fázi – a to jen tam, kde přezkoumání je vůbec povoleno či nařízeno a původní řízení tedy znovu „otevřeno“ – rozhoduje orgán, který v původním řízení rozhodoval v posledním stupni o tom, zda původní (přezkoumávané) rozhodnutí bude změněno, zrušeno, či nahrazeno jiným*“ (s odkazem na rozsudek NSS ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006 - 52) a lze ho zahájit do dvou let následujících po roce, ve kterém nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci (s. 4 napadeného rozsudku). Z dalšího odůvodnění napadeného rozsudku pak vyplývá, že krajský soud na základě skutečností, které vyplývají ze spisu, stručně shrnul dosavadní průběh řízení od vydání prvního dodatečného platebního výměru z 6. 9. 2006. V postupu správce daně resp. žalovaného však pochybení neshledal (s. 5).

[29] Napadla-li stěžovatelka rozsudek krajského soudu z důvodu, že se opomenul vypořádat s § 55b, nelze této námitce vyhovět. Krajský soud se zcela srozumitelně a jasně s danou námitkou vypořádal, a to v rozsahu cca. jedné strany (k nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí srov. např. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75). Zdejší soud ve spisu ověřil skutečnosti, ze kterých krajský soud při posouzení této otázky vycházel. Nedospěl přitom k závěru, že závěry krajského soudu neodpovídají obsahu spisu. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že napadený rozsudek krajského soudu není v této části nepřezkoumatelný.

[30] Zdejší soud se plně ztotožňuje rovněž se zákonností závěrů krajského soudu. Jak správně uvádí žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, v řízení o přezkoumání daňového rozhodnutí dle zákona o správě daní a poplatků se vychází z právního i skutkového stavu existujícího v době vydání rozhodnutí, které je předmětem mimořádného opravného prostředku (srov. § 56a cit. zákona). Nebylo proto možné ani očekávat, že snad správce daně v rámci přezkumného řízení provede důkazy nové, které neměl v době vydání původního dodatečného platebního výměru z roku 2006 k dispozici. Naopak, správce daně mohl vycházet pouze a jen z důkazů, které mu byly dostupné již v dané době, avšak jeho úkolem bylo znovu je posoudit v souladu se zákonem. Tak se stalo i v posuzovaném případě. Správce daně zjistil, že v rámci původního rozhodování o doměření daně z příjmu právnických osob nesprávně nezahrnul důkazy, které mu byly ve vztahu k stěžovatelce známy z úřední činnosti z daňové kontroly na DPH. Z tohoto důvodu získal důvodné pochybnosti o tom, zda byla daň doměřena ve správné výši. V novém rozhodnutí byl pak povinen tyto důkazy zohlednit, což mělo za následek změnu výše doměřené daně, v tomto případě v neprospěch stěžovatelky.

[31] Tato kasační námitka je proto nedůvodná.

IV.B.
Věrohodnost výpovědi bývalého jednatele dodavatele stěžovatelky

[32] Daňová uznatelnost dokladů, jimiž stěžovatelka přijatá zdanitelná plnění prokazovala, byla zpochybněna výpovědí P. Gaury, bývalého jednatele údajného dodavatele - společnosti CARFAX. Stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že svůj závěr o tom, že společnost CARFAX nebyla jejím dodavatelem, opřel pouze o tuto výpověď, přestože je svědek nevěrohodný. Důvodem této snížené věrohodnosti je dle jejího názoru skutečnost, že jde o osobu odsouzenou k dlouhodobému trestu odnětí svobody. Navíc P. Gaura nevyloučil, že k obchodům mezi stěžovatelkou a společností CARFAX mohlo dojít – popřel jen, že by se tak stalo s jeho vědomím. Provedení tohoto důkazu proto nemůže obstát proti skupině dalších, jež stěžovatelka nabídla. Navíc neměla být tato osoba vyslechnuta jako svědek, k čemuž však stěžovatelka nic blíže neuvádí.

[33] Krajský soud se touto otázkou zabýval na straně 6 svého rozsudku. Konstatoval, že výpověď svědka P. Gaury byla bezesporu jedním z důležitých důkazů, které správce daně provedl a o něž opřel své rozhodnutí. Tento důkaz provedl v souladu se zákonem. Postup správce daně byl řádný a nebyl zatížen procesní vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Věrohodnost svědecké výpovědi byla správcem daně objektivně vyhodnocena.

[34] Nejvyšší správní soud tyto závěry krajského soudu ověřil ve spisu, zcela se přitom přiklání k názoru krajského soudu. Tvrzení stěžovatelky, že krajský soud pominul navržené důkazy a vycházel pouze z provedené svědecké výpovědi P. Gaury, není pravdivé. Krajský soud upozornil, že proti zmiňované výpovědi svědka stálo mj. 26 faktur z let 2002 až 2005, kterými stěžovatelka ve svém účetnictví zaúčtovala nabytí zboží od společnosti CARFAX. V této souvislosti konstatoval, že existenci a daňovou uznatelnost vynaložených výdajů mohla stěžovatelka prokázat i jinak, než spornými fakturami. Tak ale neučinila.

[35] Zdejší soud ze správního spisu zjistil, že stěžovatelka navrhla správci daně důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení (např. výpovědi jejich zaměstnanců, podrobné telefonické výpisy na číslo údajného obchodního zástupce společnosti CARFAX, rukou psané záznamy o objednávkách zboží, knihu jízd, apod.). Žádný z navržených důkazů však v průběhu řízení neprokázal, že dodávky skutečně pocházely od společnosti CARFAX. Stěžovatelka tudíž neunesla důkazní břemeno ve vztahu k pravdivosti údajů o plátci, který uskutečnil zdanitelné plnění. Neprokázala, že daňové doklady jsou věrohodným důkazem ve smyslu příslušných ustanovení právních předpisů. Z těchto závěrů vyplývá, že krajský soud rozhodně neopíral svůj závěr pouze o výpověď P. Gaury, nýbrž i o další důkazy založené ve spisu.

[36] Stěžovatelka má jistě pravdu v tom, že při hodnocení výpovědi svědka je potřeba vždy brát v úvahu i jeho celkovou věrohodnost. Jak vyplývá ze spisu, správce daně a potažmo ani krajský soud však o věrohodnosti svědka neměli nejmenší pochybnosti. Podle protokolu o výslechu svědka ze dne 30. 5. 2006, pořízeného v souvislosti s daňovou kontrolou na DPH, svědek tvrdil, že stěžovatelku, resp. její zaměstnance, nezná (ti shodně tvrdili totéž) a vystavené sporné faktury nevystavil ani nepodepsal. Od 1. 6. 1998 je ve výkonu trestu odnětí svobody. Tato skutečnost prokazatelně vyplývá z listin založených ve spisu, složka Veřejná část – fotokopie, Seznam č. 4. Za těchto okolností proto nebylo

ani fyzicky možné, aby stěžovatelka se společností CARFAX reprezentovanou P. Gaurou obchodovala. Pokud stěžovatelka tvrdí, že jménem společnosti CARFAX jednala údajně jiná osoba, bylo v jejím zájmu ověřit si, zda má k tomu příslušné oprávnění. Uplatňovala-li stěžovatelka v daňovém přiznání výdaje vzniklé z nákupů zboží od společnosti CARFAX, byla posléze povinna v daňovém řízení prokázat, že zboží skutečně dodala právě tato společnost. Tak se však v daném případě nestalo.

[37] S ohledem na výše uvedené se nelze dovolávat ani údajné dobré víry stěžovatelky. Byly-li jediným důkazem o existenci zmocnění údajného obchodního zástupce společností CARFAX podrobné výpisy telefonických hovorů na konkrétní telefonní číslo, popřípadě rukou psané záznamy o objednávkách v sešitech, nelze na straně stěžovatelky hovořit o řádném výkonu podnikatelské činnosti – je totiž pouze na úvaze daňového subjektu, zda se rozhodne vstupovat do obchodních závazkových vztahů s nevěrohodným subjektem. Současně, tvrdí-li stěžovatelka, že se údajný obchodný zástupce společnosti CARFAX prokázal výpisem z Obchodního rejstříku, není tomuto soudu zřejmé, na základě jakých údajů z tohoto výpisu dospěla stěžovatelka k závěru, že disponuje příslušným oprávněním. V úplném výpisu z Obchodního rejstříku žádné takové jméno, pod kterým údajný obchodní zástupce vystupoval (P. J.), nefiguruje. Údaje uvedené v obchodním rejstříku jsou přitom veřejně dostupné a snadno ověřitelné.

[38] Soud tedy uzavírá, že stěžovatelka zanedbala jednu ze svých základních povinností, tj. ověřit si, kdo je jejím obchodním partnerem.

[39] Z výše uvedených důvodů zdejší soud konstatuje, že tato kasační námitka není důvodná.

[40] Stěžovatelka dále tvrdila, že P. Gaura nemohl být vyslechnut jako svědek, neboť se jeho výpověď týkala okolností probíhajících v době, kdy byl zapsán jako statutární zástupce společnosti CARFAX. Tato námitka je uplatněna jen ve velmi obecné rovině, neříká, proč měl být daný výslech nezákonný. Proto na ní může zdejší soud reagovat také jen velmi obecně (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, cit. v bodě [8] shora, bod 32 tohoto usnesení). Zdejšímu soudu není patrné, v čem konkrétně stěžovatelka spatřuje rozpor takovéhoto postupu správce daně se zákonem. Sám soud na tomto postupu žádnou protiprávnost nevidí. I tato námitka je tedy nedůvodná.

IV.C.
Dokazování před správcem daně

[41] Stěžovatelka namítá, že správce daně nesprávně posoudil právní otázku týkající se rozsahu důkazního břemene na její straně. Stěžovatelka má za to, že předložením formálně bezvadných účetních dokladů své důkazní břemeno ohledně skutečností uvedených v dokladech unesla. Zůstalo na správci daně, aby tyto formálně bezvadné doklady a jim odpovídající důkazy zpochybnil, nemohl tak však podle ní učinit pouze výpovědí svědka P. Gaury, protože ten byl jako svědek nevěrohodný. Rovněž tak stěžovatelka tvrdí, že pokud zákon dává správci daně oprávnění vyzvat ho k prokázání tvrzení, nemá toto oprávnění k prokázání čehokoliv, ale pouze toho, co daňový subjekt tvrdí sám. Je toho

názoru, že důkazní břemeno neunesl správce daně, neboť nevyvrátil věrohodnost, průkaznost a správnost jejího účetnictví.

[42] Zákon o správě daní a poplatků rozložení daňové povinnosti upravuje v § 31 odst. 8 a 9. Správce daně dle zákona mj. prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Na druhou stranu 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 (§ 31 odst. 9 cit. zákona).

[43] Krajský soud ve svém rozsudku uvedl, že v daňovém řízení nese daňový subjekt jednak břemeno tvrzení, jednak břemeno důkazní. Vyvstanou-li správci daně relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, je subjekt povinen tvrzené skutečnosti prokázat, a to včetně skutečnosti, že plnění uskutečnil subjekt uvedený v předkládaných účetních dokladech. Správce daně pak navržené důkazní prostředky provede, objektivně posoudí a řádně vyhodnotí jejich důkazní hodnotu.

[44] Nejvyšší správní soud považuje uvedený závěr krajského soudu za správný. Správce daně v průběhu daňového řízení zjistil, že předložené doklady neprokazují uplatněné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, neboť provedené důkazy nepotvrzovaly společnost CARFAX uvedenou na účetních dokladech jako dodavatele stěžovatelky. Judikatura zdejšího soudu se otázkou důkazního břemene v daňovém řízení zabývala již mnohokrát. Např. z rozsudku NSS ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115 vyplývá, že „[d]*ůkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, stíhá daňový subjekt ohledně všech skutečností, které v daňovém přiznání uvedl, resp. byl povinen uvést, nebo k nimž byl správcem daně vyzván.*“ Předložením účetních dokladů, v nichž byla jako dodavatel uvedena společnost CARFAX, stěžovatelka nepochybně tvrdila, že jí zboží dodala a účetní doklady vystavila právě tato společnost. Ze správního spisu a průběhu daňového řízení je však zjevné, že správce daně nabyl o tomto tvrzení pochybnosti, a to v souvislosti s provedeným dokazováním v řízení o daňové kontrole stěžovatelky na DPH. Z tohoto důvodu výzvou ze dne 1. 7. 2006 vyzval stěžovatelku k jejich vyvrácení (viz správní spis, složku Veřejná část – Originály, Seznam č. 1, č.l. 2). Tímto úkonem jasně a řádně zpochybnil *existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem* [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků]. Byla to proto stěžovatelka, nikoliv správce daně, která nesla důkazní břemeno týkající se této otázky. V daném případě však toto břemeno neunesla.

[45] Jak již bylo uvedeno výše, ani pravomocné odsouzení k trestu odnětí svobody jednatele údajného obchodního partnera nemá v daném případě vliv na důkazní břemeno stěžovatelky. Daňový subjekt je k výzvě správce daně povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen v daňovém prohlášení uvést vždy, a to dokonce i v případě, že by nesplnění zákonné povinnosti nezavinil, anebo by mu bylo účetnictví odcizeno či zničeno (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68).

[46] Související námitkou stěžovatelka napadá postup správce daně a žalovaného při hodnocení důkazů; je přesvědčena, že oba nepostupovali v souladu s § 2 odst. 1 a 3 zákona o správě daní a poplatků. Poukazuje přitom na skutečnosti, které uváděla již v žalobě, především na to, že správce daně v průběhu daňové kontroly neustále měnil důvody, pro které měla být stěžovatelce dodatečně doměřena příslušná daň. Dále tvrdí, že oba správní orgány nezohlednily vše, co v daňovém řízení vyšlo najevo, zejména v souvislosti s trestním stíháním jednatelů stěžovatelky. To bylo odloženo. Nedbaly tak co nejúplnějšího zjištění skutkového stavu.

[47] K tomu zdejší soud uvádí následující. Základní metodou zjištění daňové povinnosti je dokazování, protože daňový základ a daň jsou tímto postupem stanoveny vždy relativně nejpřesněji (§ 31 a násl. zákona o správě daní a poplatků).

[48] Při posuzování důkazů se má správce daně řídit zásadou volného hodnocení důkazů, podle níž posuzuje důkazy podle své úvahy a v jejich vzájemné souvislosti, přitom je povinen přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (§ 2 odst. 3 cit. zákona). Zároveň nelze při vybírání daní vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené [srov. např. nález sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006 (N 85/41 SbNU 105); dostupný na http://nalus.usoud.cz].

[49] Stěžovatelka v posuzovaném případě opakovaně namítá skutečnosti, které se míjí s podstatou věci. Navrhuje důkazní prostředky, jež mají prokazovat věci nesporné. Zdejší soud se k uvedeným skutečnostem v tomto smyslu vyjádřil již ve stěžovatelčině věci týkající se doměření DPH, a to v rozsudku ze dne 16. 3. 2009, č. j. 1 Afs 120/2009 - 90 (viz část IV.C.). Na tento rozsudek odkázal krajský soud a lze na něj přiměřeně odkázat i v této věci. Tvrdí-li např. stěžovatelka, že zboží bylo skutečně dodáno a existovalo, je tato skutečnost pro rozhodnutí žalovaného bez významu. „*Potvrzuje totiž jen tu skutečnost, kterou žalovaný nijak nezpochybňuje. Žalovaný totiž nečiní sporným, že k dodávce zboží skutečně došlo. Otázkou jím zpochybněnou je to, že nebylo prokázáno, že by zboží dodala právě společnost CARFAX. K objasnění této sporné skutečnosti však výsledky trestního řízení nijak nepřispějí*“ (bod 38 cit. rozsudku č. j. 1 Afs 120/2009 - 90).

[50] Stěžovatelka byla podrobena dvěma odděleným daňovým kontrolám, a to jak na dani z příjmu právnických osob, tak na DPH. Správce daně v řízení o daňové kontrole na DPH zjistil podstatné skutkové okolnosti, vztahující se k období, za které daň v obou případech kontroloval. Tyto okolnosti byly rozhodné pro doměření obou daní a byly předmětem dokazování i v řízení o daňové kontrole na dani z příjmu stěžovatelky. Zjištěné skutečnosti správce daně následně dostatečně vyhodnotil a v rámci nového posouzení důkazů změnil své původní rozhodnutí, kterým, jak se ukázalo, došlo k doměření daně z příjmu v nesprávné výši.

[51] Významem zásady volného hodnocení důkazů a souvisejícími povinnostmi správních orgánů se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. V rozsudku ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, publ. pod č. 1702/2008 Sb. NSS, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že „[z]*ásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z*

racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů."

[52] Správce daně i žalovaný těmto požadavkům dostáli. Z obsahu daňového spisu je zřejmé, že bylo provedeno rozsáhlé dokazování, vždy za účasti stěžovatelky. Způsob, jakým správní orgány vyhodnotily výsledky provedeného přezkumu, byl zákonný, má oporu v daňovém spisu a je výsledkem logického uvažování opřeného o řádně získané důkazy, které byly vyhodnoceny jak jednotlivě, tak ve svém souhrnu. Tvoří dostatečnou oporu objektivně zjištěnému skutkovému stavu. Nelze tedy souhlasit s názorem stěžovatelky, že správce daně a žalovaný hodnotili důkazní prostředky v rozporu s § 2 odst. 1 a 3 zákona o správě daní a poplatků.

[53] Stěžovatelka kritizuje, že správce daně neustále měnil důvody, pro které jí měla být dodatečně doměřena daň. K tomu lze jen stručně uvést, že změna právního hodnocení určité skutkové situace v průběhu daňového řízení je naprosto běžná a odpovídá proměňujícímu se skutkovému stavu dle výsledků dokazování. Předmětem přezkumu správních soudů je pak konečný výstup činnosti správních orgánů, tedy jejich rozhodnutí.

[54] Na místě není ani argument, že správní orgány nezohlednily vše, co v daňovém řízení vyšlo najevo, zejména v souvislosti s ukončením trestního stíhání jednatelů stěžovatelky. Stěžovatelka má jistě pravdu v tom, že i podklady a informace zjištěné v trestním řízení jsou pro účely daňového řízení zásadně použitelné (srov. § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). Důkazním prostředkem mohou být jistě i listiny získané v souvislosti s trestním řízením [srov. např. rozsudek ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 - 57, publ. pod č. 1936/2009 Sb. NSS (*RACING TEAM s. r. o.*)].

[55] Otázkou samostatnou však je, co lze z výsledků trestního řízení vyvozovat pro řízení daňové. K této problematice se zdejší soud rovněž vyjadřoval již v předchozím rozsudku ve věci stěžovatelky týkající se DPH. V něm zdejší soud kromě jiného také konstatoval, že povaha institutů a procesů finančního práva a trestního práva je rozdílná. Posouzení plnění v oblasti daňového práva proto není závislé na trestní odpovědnosti individuálních osob, které měly fakticky tato plnění za stěžovatelku jako právnickou osobu domlouvat. Dokonce ani z faktu, že by osoba obviněná z trestného činu v souvislosti s finančně právním vztahem byla trestním soudem zproštěna obžaloby, nelze bez dalšího vyvozovat, že nemohou zcela nezávisle nastoupit následky finančně právní odpovědnosti (srov. v detailech rozsudek č. j. 1 Afs 120/2009 - 90, body 35 a 36).

[56] Z tohoto důvodu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěrem krajského soudu, který porušení zákona při hodnocení důkazů v daňovém řízení neshledal. I tato námitka je nedůvodná.

IV.D.
Důsledky podvodného jednání obchodního partnera

[57] Stěžovatelka je přesvědčena, že správce daně i žalovaný si byli vědomi nedosažitelnosti plnění daňové povinnosti ze strany společnosti CARFAX. Tvrdí, že vzhledem k fiskálním zájmům státu proto volili k tomuto účelu snadnější postup, tj. doměření zkrácené daně stěžovatelce. Takový postup však dle stěžovatelky není možný, neboť podle judikatury Soudního dvora EU (spojené věci ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03, C-484/04, Recueil, s. I-483) není daňový subjekt povinen nést důsledky podvodného jednání svého obchodního partnera a rovněž tak správce daně není oprávněn tyto důsledky na daňový subjekt přenést.

[58] I tato námitka se míjí s podstatou věci. Stěžovatelka vůbec neprokázala, že jejím obchodním partnerem byla společnost CARFAX (srov. zejména body [35], [37] a [44] shora). V tomto smyslu není na místě stěžovatelčina argumentace o neoprávněném přenesení tíživých důsledků podvodného jednání společnosti CARFAX. Zdejší soud se proto ztotožnil se závěrem krajského soudu o irelevanci stěžovatelčiny argumentace.

[59] Poslední kasační námitku stěžovatelky tak shledal zdejší soud rovněž nedůvodnou.

V.
Závěr a náklady řízení

[60] Stěžovatelka se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

[61] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný měl ve věci úspěch, náklady řízení o kasačních stížnostech přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti mu však nevznikly. Soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 7. prosince 2011

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu