

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **KANINGA, s. r. o.,** se sídlem Zlín 1, Nám. T. G. Masaryka 2433, zastoupeného JUDr. Stanislavem Polčákem, advokátem se sídlem Vysoké Pole 118, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2010, č. j. 30 Ca 139/2008 – 34,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2010, č. j. 30 Ca 139/2008 – 34, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 4. 2008, č. j. 6254/08-1300-701728 bylo dle ustanovení § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2006. Tímto rozhodnutím byla žalobci vyměřena dle ustanovení § 46 odst. 4 daňového řádu a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) daň v částce 87 740 Kč. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce správní žalobu, která byla rozsudkem Krajského soudu v Brně zamítnuta.

Krajský soud po obsáhlém shrnutí skutkového stavu věci dospěl k závěru o nedůvodnosti žaloby, když dovodil, že žalobce u jednotlivých deklarovaných plnění (dle předložených daňových dokladů) neprokázal, ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, svá tvrzení, a to ani poté, co k tomu byl vyzván výzvou dle ustanovení § 43

daňového řádu ze dne 3. 11. 2006, č. j. 239882/06/303916/3432. Bylo jeho povinností bez jakýchkoli pochybností prokázat, že k uskutečnění zdanitelných plnění podle předložených dokladů došlo a jakým způsobem se tak stalo. Krajský soud dovodil, že žalobce neprokázal splnění podmínek dle ustanovení § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty k tomu, aby nárok na odpočet daně mohl být uznán (neprokázal faktické uskutečnění zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele). Důkazní břemeno ohledně odpočtu daně stíhá žalobce, jakožto daňový subjekt, který se tohoto benefitu dožaduje. Závěru žalovaného, že faktické práce byly prováděny fyzickou osobou (M. K.) odlišnou od dodavatele uvedeného na daňových dokladech (společnost ZOSy, s. r. o.), a nedošlo tedy k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak vyplývá z předkládaných daňových dokladů, krajský soud přisvědčil. Z písemností správce daně bylo taktéž prokázáno, že žalobce byl prostřednictvím svého zástupce (na základě plné moci) seznámen s výsledky dožádání příslušných správců daně, byl přítomen provádění svědeckých výpovědí, bylo mu umožněno klást svědkům otázky a byla mu taktéž dána možnost vyjádřit se ke všem provedeným důkazům.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v kasační stížnosti především namítá, že krajský soud převzal tvrzení žalovaného, dle kterého byl se stěžovatelem, v rámci doplnění odvolacího řízení, projednán obsah dožádání provedeného Finančním úřadem v Českých Budějovicích. To však neodpovídá skutečnosti, neboť stěžovatel byl seznámen pouze s výsledky doplnění týkajícími se svědecké výpovědi pana Č. (jednatele společnosti ZOSy, s. r. o. – dodavatele stěžovatele). Zástupce stěžovatele byl pouze zpraven o existenci odpovědi na dožádání s tím, že z ní vyplývá nekontaktnost dodavatele (ZOSy, s. r. o.); žádná listina mu však předložena nebyla.

Dále stěžovatel krajskému soudu vytýká, že převzal hodnocení svědeckých výpovědí tak, jak bylo provedeno žalovaným, ačkoli se stěžovatel v žalobě domáhal jejich odpovídajícího zhodnocení. Závěru, že stěžovatel zdanitelné plnění přijal od jiného plátce než uvedeného na daňových dokladech, provedené dokazování nesvědčí. Krajský soud nesprávně posoudil otázku rozložení důkazního břemene, neboť ze strany správce daně nezazněly žádné konkrétní námitky. Pro stěžovatele bylo podstatné, že zakázky (plnění) mu poskytovala společnost ZOSy, s. r. o.; zda tak činila prostřednictvím osob, které si sama zajistila, není pro posouzení případu podstatné. Oba účastníci smluvního vztahu o okolnostech obchodní spolupráce vypovídali shodně.

Rozsudek krajského soudu je dle stěžovatele nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů. Tuto vadu spatřuje v tom, že není jasné, jak dospěl žalovaný k závěru, že mezi dodavatelem a panem K. neexistoval žádný vztah a plnění dodávané stěžovateli neprováděl na daňových dokladech uváděný dodavatel, ale právě pan K., jako soukromá osoba. Tyto závěry byly bez dalšího převzaty do odůvodnění rozsudku. Stěžovatel přitom předložil řádné daňové doklady a prokázal existenci a dodání zdanitelných plnění; o všech skutečnostech řádně účtoval. Stěžovatel dále nesouhlasí se závěry krajského soudu, že je nutné posuzovat veškeré proběhnuvší transakce dle norem

práva veřejného, a nikoli ve světle práva soukromého. Právě obchodně závazkový vztah mezi jednotlivými účastníky nachází svůj odraz ve sféře práva veřejného. Opětovně zdůrazňuje, že zdanitelné plnění převzal v požadované kvalitě a rozsahu a vztah mezi společností ZOSy, s. r. o., a svědkem K. (jejím subdodavatelem) nejsou z jeho pohledu relevantní. Důkazní prostředky, které předložil, považuje za dostatečné k prokázání přijetí zdanitelného plnění od společnosti ZOSy, s. r. o. Byl to naopak správce daně, který neunesl důkazní břemeno, neboť neoznačil důkazní prostředky, na základě kterých by byla vyvrácena tvrzení stěžovatele podepřená příslušnými důkazními prostředky. V neprospěch stěžovatele nemůže vyznívat ani fakt, že společnost ZOSy, s. r. o. je pro správce daně nekontaktní; bývalého jednatele, který má o nyní posuzovaných transakcích povědomost, lze bez problémů zastihnout, a svou předchozí svědeckou výpovědí potvrdil výpovědi stěžovatele, respektive průběh obchodních transakcí tak, jak tvrdil stěžovatel.

Žalovaný ke kasační stížnosti podal obsáhlé vyjádření, které však v podstatě opakuje skutečnosti uvedené již v rozhodnutí o odvolání, a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v nich uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Vzhledem k tomu, že v posuzované věci je argumentace stěžovatele vystavěna na tvrzení o nesprávném zjištění a zhodnocení skutkového stavu věci a na existenci procesních pochybení (otázka seznámení se s výsledky provedeného dožádání), je vhodné zrekapitulovat obsah správního spisu, který považuje Nejvyšší správní soud za podstatný.

Dne 25. 7. 2006 podal stěžovatel přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2006 a vykázal v něm vlastní daňovou povinnost v částce 30 740 Kč. Správce daně výzvou dle ustanovení § 43 daňového řádu ze dne 18. 8. 2006 vyzval stěžovatele, aby u deklarovaných zdanitelných plnění od dodavatele ZOSy, s. r. o. (dále také „dodavatel“) dle tří faktur (č. 2006060, 2006066 a 2006074) prokázal, zda a kdy došlo k jejich uskutečnění. K jednotlivým (daňovým) dokladům stěžovatel doložil smlouvy o dílo, rozpočet akce a předávací protokoly. Správce daně na základě takto předložených důkazních prostředků vyzval stěžovatele výzvou ze dne 4. 10. 2006 k předložení dalších podkladů; požadované dokumenty stěžovatel doložil dne 24. 10. 2006. Správce daně ohledně těchto dokladů (vystavených v souvislosti s jednotlivými stavebními akcemi) vyslovil pochybnost, zda byly vystaveny pro stěžovatele, prostřednictvím dodavatele. V tomto smyslu byl stěžovatel vyzván výzvou ze dne 3. 11. 2006 k vyjádření; to správce daně obdržel dne 24. 11. 2006. Dle protokolu o ústním jednání ze dne 5. 2. 2007 byl jednatel stěžovatele dotazován správcem daně na okolnosti jednotlivých obchodních případů, o jejichž realizaci měl správce daně pochybnosti (viz faktury uvedené shora). Jednatel stěžovatele uvedl, že dodavatele zná přes pana K., který s ním i zprostředkoval jednání. Zda má dodavatel zaměstnance, nevěděl. Předmětem činnosti dodavatele byly podklady pro projektování, které dělal přímo pan K. Ten také navrhl, aby prováděné služby byly fakturovány přes dodavatele. Smlouva byla uzavřena s dodavatelem (představovaným panem Č.) a jím byly práce taktéž fakturovány. Práce fakticky prováděl

pan K., cena za ně byla stanovena jako cena smluvní, k úhradě docházelo po provedení prací v hotovosti, peníze přebíral pan K. S panem Č. byl občas v telefonickém kontaktu, nicméně převážnou část prací (asi 99%) řešil s panem K. K předání požadovaných prací docházelo v kanceláři stěžovatele; sem pan K. přinášel požadované dokumenty.

Dne 5. 3. 2007 byl za účasti jednatele stěžovatele proveden výslech svědka M. K.. Svědek vypověděl, že podniká v oblasti reklamy; jednatele stěžovatele zná, připouští, že pro stěžovatele v roce 2006 mohl nějaké činnosti vykonávat, a to na základě žádosti jeho jednatele. Pokud jde o dodavatele, neví, jakou činností se zabývá a zda má nějaké zaměstnance; osobně zná jeho jednatele R. Č. Připouští však, že nějaké práce pro dodavatele mohl zajišťovat na základě ústní dohody s panem Č. Pro stěžovatele vykonával nějaké projektové práce, ale vyloučil, že by tak činil jménem dodavatele, pracoval pro pana Ž.(jednatel stěžovatele) vlastním jménem, přes firmy dodavatele. Jednotlivé práce mu ovšem zadával jednatel stěžovatele, jednalo se o práce v terénu (zaměřování a zakreslování); výsledky předával jednateli stěžovatele. Výsledky vytýkacího řízení byly se stěžovatelem projednány a zaprotokolovány dne 26. 3. 2007, pod č.j. 68339/07/303934/6386. Proti následně vydanému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2006, č. j. 76520/07/303916/3432 ze dne 28. 3. 2007, jímž byla stěžovateli vyměřena vlastní daňová povinnost na dani z přidané hodnoty v částce 87 740 Kč, podal stěžovatel odvolání, které bylo žalovaným zamítnuto poté, co byly výsledky dokazování doplněny. Zejména byla správci daně dne 3. 4. 2007 doručena písemnost „*Potvrzení provedení prací, přijetí plateb a odevzdání DPH-II. Čtvrtletí 2006*“ s ověřeným podpisem pana R.Č. (jednatele dodavatele v rozhodném období). Touto listinou se potvrzuje, že pan Č. od pana K. přijal platby od stěžovatele za realizované práce ve prospěch stěžovatele a že za uvedené zdaňovací období podal správci daně daňové přiznání. Dále byl proveden výslech R. Č. za účasti zástupce stěžovatele. Výslech se týkal vzájemné spolupráce dodavatele a stěžovatele za období, kdy pan Č. působil u dodavatele na pozici jednatele. K jednotlivým dotazům správce daně svědek vypověděl, že dodavatel se v rozhodném období zabýval obchodní a zprostředkovatelskou činností a drobnými stavebními pracemi. S odkazem na to, že již nedisponuje účetnictvím (v době výslechu již nebyl jednatelem, navíc došlo v roce 2007 k odcizení podstatné části dodavatelova účetnictví) mohl poskytnout jen velmi obecné a nekonkrétní informace k jednotlivým obchodním případům. K jednotlivým zakázkám existovaly určitě písemné smlouvy, jednatel stěžovatele předal svědkovi to, co bylo třeba udělat a ve smlouvě byl přesně určen rozsah prací a za jakou částku. Jednalo se většinou o „papírovou“ práci: zjišťování vlastníků pozemků, vyhodnocování cenových nabídek a kancelářské práce. Ty prováděl osobně svědek, práce v terénu pan K.; ten ovšem pouze vypomáhal, žádná smlouva s ním nebyla uzavřena. Úhrada za provedené činnosti byla prováděna jednatelem stěžovatele přímo svědkovi nebo předávána prostřednictvím pana K. Nikdy se nestalo, že by k předání peněz nedošlo; panu K. žádné příjmové pokladní doklady nevystavoval, vztah byl založen na vzájemné důvěře a dlouhodobé osobní známosti, svědek vystavoval pouze doklady na stěžovatele. Panu K. za provedené práce svědek neplatil. Ohledně konkrétních akcí odpovídal svědek v tom smyslu, že se jednalo o papírovou práci u počítače a telefonování, v několika případech o projektovou práci, podrobnosti si již nevybavuje. Žádné listiny již nemůže doložit, neboť nedisponuje účetnictvím dodavatele.

V rámci daňového řízení byla provedena i dožádání u místně příslušného správce daně dodavatele – Finančního úřadu v Českých Budějovicích. Z prvé odpovědi ze dne 25. 9. 2006 (doručené správci daně dne 29. 9. 2006) vyplývá nekontaktnost dodavatele v jeho

sídle; jednatel sice korespondenci přebírá, avšak k jednáním ke správci daně se nedostavuje. Přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2006 bylo podáno, vlastní daňová povinnost však uhrazena nebyla. Další dožádání je datováno dnem 17. 1. 2008, kdy správce daně požádal, v souvislosti s doplněním odvolacího řízení, dožádaný finanční úřad o poskytnutí sdělení týkajícího se společnosti ZOSy, s. r. o. Odpověď obdržel dne 29. 1. 2008 a informace se týkaly osoby pana M. (jednatel dodavatele) a jeho úkonů jménem dodavatele. Dále byly poskytnuty písemnosti vedoucí k provedení změn zápisu údajů dodavatele v obchodním rejstříku s datem 13. 9. 2006, potvrzení Policie ČR o nahlášení odcizení účetnictví dodavatele ze dne 3. 10. 2006, výsledek místního šetření na adrese sídla dodavatele a místa bydliště jednatele R. Č. s negativním výsledkem, informace o tom, že nebylo možné nahlédnout do účetnictví dodavatele (z výše uvedených důvodů) a informace o vytýkacím řízení vedeném za předmětné zdaňovací období, kdy správce daně poté, co dodavatel nereagoval na výzvu ve vytýkacím řízení, vyměřil daň v hodnotě 0 Kč.

S ohledem na takto vymezený skutkový stav věci nepovažuje Nejvyšší správní soud za smysluplné vypořádávat se postupně s jednotlivými námitkami, u nich dochází k jejich vzájemnému prolínání, a proto se k nim vyjádří souhrnně.

Není pochyb o tom, že stěžovatele při uplatňování odpočtu daně tížilo důkazní břemeno. To znamená, že byl povinen prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak tvrdí. Krajský soud zcela správně konstatoval, že dokazování v rámci daňového řízení je postaveno na zásadě, 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 (§ 31 odst. 9 daňového řádu), což platí zejména v případě, kdy daňový subjekt požaduje přiznání nároku na odpočet daně. Je tedy jeho povinností prokázat, že naplňuje podmínky pro uplatnění odpočtu daně, tedy podmínky stanovené ustanovením § 72 a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 daňového řádu), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (k tomu srov. například rozsudek zdejšího soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). V daném případě správce daně požadoval prokázání faktické existence zdanitelných plnění v podobě tvrzené stěžovatelem. Ten tvrdil, že jednotlivé práce proběhly dle dohod, on se na nich podílel jako příjemce, dodavatelem byla společnost ZOSy, s. r. o., které za odvedené práce také zaplatil. Pokud jde o posloupnost důkazní povinnosti, prvotní je na daňovém subjektu – v jejím rámci stěžovatel předložil (daňové) doklady, potvrzení vystavené R. Č. (v rozhodné době jednatelem dodavatele), smlouvy o dílo a předávací protokoly. Správce daně ovšem provedenými výslechy svědků (M. K., R. Č.) dostatečně zpochybnil, že tyto doklady jsou dostatečným důkazem přijetí zdanitelného plnění tak, jak je v nich deklarováno, a proto došlo k přenosu důkazního břemene opět na stěžovatele.

Jak bylo již výše podrobně popsáno, M. K. dle své výpovědi s dodavatelem nespolupracoval, spolupráce probíhala s R. Č. na základě ústní dohody, ve svém volném čase zpracovával stavební podklady svým jménem, nikoli jménem dodavatele, pracoval přímo pro jednatele stěžovatele. Ten mu také dával podklady pro vyměřování a zakreslování, které prováděl; žádné ohodnocení za odvedenou práci neobdržel. Tato

výpověď je v souladu s vyjádřením jednatele stěžovatele v protokolu ze dne 5. 2. 2007, kde na jednotlivé otázky správce daně odpovídal v tom smyslu, že pan K. navrhl, že požadované práce pro stěžovatele provede sám a smlouva bude uzavřena s dodavatelem, který stěžovateli prováděné práce fakturoval. Jednatel stěžovatele byl v občasném telefonickém kontaktu s jednatelem dodavatele, smlouvy předával panu K., který je vozil panu Č.; převážná část záležitostí byla řešena s panem K., ten také do kanceláře jednatele stěžovatele dodával požadované dokumenty. Svědek R.Č. ovšem nebyl schopen se k jednotlivým zdanitelným plněním vyjádřit, jeho odpovědi byly velmi obecné nebo si na okolnosti plnění nebyl schopen vzpomenout. Nepřímo nicméně potvrdil, že práce fakticky vykonával M. K., a to dle zadání stěžovatele a pod jeho kontrolou. Z potvrzení vystaveného R. Č.vyplývá, že platby od stěžovatele přijímal přes osobu pana K. Naproti tomu R. Č. uvedl, že zakázky domlouval on s jednatelem stěžovatele, u některých jednání byl přítomen pan K., jednatel stěžovatele mu sdělil, co je třeba udělat a za kolik peněz. Společnost dodavatele neměla žádné zaměstnance a činnosti pro stěžovatele prováděli pan Č. („papírové práce“) a pan K. (práce v terénu). Pokud jde o obsah potvrzení o provedení prací předloženého správci daně, zde je nutno akcentovat, že svědek uvedl, že toto potvrzení podepsal a vycházel z účetnictví dodavatele, konkrétně od pana M.; dle zjištění správce daně ovšem k odcizení účetnictví dodavatele stěžovatele mělo dojít již v srpnu 2006. Nejvyšší správní soud, shodně s krajským soudem, konstatuje, že ve svědeckých výpovědích R. Č. a M. K. existují, v kontextu tvrzení jednatele stěžovatele, rozpory, které tvrzení stěžovatele znevěrohodňují. Závěr, že k provádění prací tak, jak je deklarováno na daňových dokladech předložených stěžovatelem v rámci daňové kontroly, nebylo těmito výpověďmi prokázáno, je tedy udržitelný.

Za podstatnou nicméně považuje Nejvyšší správní soud námitku, kterou stěžovatel vytýká rozhodnutí žalovaného, potažmo krajskému soudu, že nebyl seznámen s výsledkem dožádání u místně příslušného správce daně dodavatele (Finanční úřad v Českých Budějovicích). Jak již bylo uvedeno, správce daně požádal (v souvislosti s doplněním odvolacího řízení) dne 17. 1. 2008 Finanční úřad v Českých Budějovicích o poskytnutí sdělení týkajícího se společnosti ZOSy, s. r. o. Odpověď obdržel dne 29. 1. 2008, a tedy v době projednávání výsledků doplněného dokazování (28. 2. 2008) bylo již toto podání součástí daňového spisu stěžovatele. Z objektivního pohledu je třeba konstatovat, že pokud správce daně požádal místně příslušného správce daně dodavatele o poskytnutí údajů o jeho daňových řízeních, tyto informace mu byly poskytnuty a správce daně, respektive žalovaný, je učinili součástí své argumentace v rozhodnutí o odvolání, ovšem bez toho, že by daňový subjekt (stěžovatele) seznámili s jeho obsahem, pak v této části vskutku došlo k porušení práva stěžovatele na *fair* proces. V tomto bodu je třeba dát stěžovateli za pravdu, je však vždy třeba uvážit, zda konkrétní procesní pochybení dosáhlo takové intenzity, že v jeho důsledku mohlo dojít k ovlivnění zákonnosti rozhodnutí. V tomto ohledu je pak nutno závěry vyslovené v rozsudku krajského soudu, že s obsahem dožádání byl stěžovatel obeznámen, a nedošlo tak k zásahu do jeho procesních práv, odmítnout.

Pokud jde o obsah odpovědi správce daně na výše zmíněné dožádání, jedná se o informace týkající se osoby pana M. a jeho úkonů jménem dodavatele; dále byly poskytnuty písemnosti vedoucí k provedení změn zápisu údajů dodavatele v obchodním rejstříku s datem 13. 9. 2006, potvrzení Policie ČR o nahlášení odcizení účetnictví dodavatele ze dne 3. 10. 2006, výsledek místního šetření na adrese sídla dodavatele a místa

bydliště jednatele R. Č. s negativním výsledkem, informace o tom, že nebylo možné nahlédnout do účetnictví dodavatele (z výše uvedených důvodů); informace o vytýkacím řízení vedeném za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2006 u dodavatele (na základě vytýkacího řízení byla vyměřena daň ve výši 0 Kč, neboť daňový subjekt sice v podaném daňovém přiznání vykázal určitou vlastní daňovou povinnost, ale na výzvu správce daně nereagoval). Zde je nutné konstatovat, že se v daném případě jednalo již o druhé dožádání v téže věci, přičemž s odpovědí na dožádání ze dne 18. 8. 2006, doručené správci daně dne 29. 9. 2006, taktéž nebyl stěžovatel seznámen; obsah správního spisu alespoň opačnému závěru nenasvědčuje. Stěžovatel tedy nejenže nebyl v rámci seznámení se s výsledkem vytýkacího řízení informován o tom, že má správce daně k dispozici odpověď dožádaného správce daně, doručenou mu dne 29. 1. 2008, ale stěžovateli, či jeho zástupci, nebyla sdělena ani odpověď na předchozí dožádání, a to ani dne 17. 5. 2007, při nahlížení do daňového spisu. Nejde tedy o situaci, k jaké došlo v rámci daňové kontroly zaměřené na daň z přidané hodnoty za předcházející zdaňovací období, kdy byl stěžovatel alespoň seznámen s obsahem prvního dožádání, v jehož kontextu obsah druhého dožádání již nepřinesl pro posouzení věci nic zásadního (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 4. 3. 2011, č. j. 2 Afs 81/2010 - 77). Pokud byla především výpověď svědka R. Č. zhodnocena jako nevěrohodná, mj. s ohledem na výsledky šetření provedeného dožádaným správcem daně, s nimiž nebyl stěžovatel vůbec seznámen, pak se ze strany správce daně, potažmo žalovaného, jedná o pochybení, které bylo následně nesprávně (a bez vysvětlení) aprobováno krajským soudem.

Lze tedy uzavřít, že postupem daňových orgánů byla porušena ustanovení o řízení, a s ohledem na okolnosti případu tato vada dosahuje intenzity, která mohla ovlivnit zákonnost rozhodnutí žalovaného. Na tomto závěru nelze ničeho změnit ani poukazem skutečnost, že obdobné údaje měl stěžovatel k dispozici v důsledku téměř souběžně probíhající daňové kontroly. Jde o samostatná řízení, vedená navíc v rozdílných procesních režimech, byť na platformě úpravy daňového řádu. Závěr o (ne)unesení důkazního břemene ze strany stěžovatele byl tak daňovými orgány učiněn předčasně, neboť stěžovatel nebyl seznámen s výsledky dožádání od místně příslušného správce daně dodavatele, a tímto postupem mu byla odňata možnost doložit případné další důkazní prostředky na podporu jeho vlastních tvrzení. Nejvyšší správní soud tak závěrem k této stížní námitce shrnuje, že za situace, kdy krajský soud akceptoval postup žalovaného, připustil možnost, že stěžovatel se s některými skutečnostmi rozhodnými pro stanovení jeho daňové povinnosti mohl seznámit až v odůvodnění rozhodnutí o odvolání, jakkoli některé z těchto skutečnost byly již dokonce předmětem hodnocení prvostupňového orgánu. Takový postup představuje fakticky odepření práva daňového subjektu na dvojinstanční projednání jeho věci, neboť může se skutkovými okolnostmi, na nichž stojí konečné rozhodnutí, polemizovat poprvé až v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, tedy již mimo rámec správního (daňového) řízení, které je ovšem k tomu primárně určeno.

Závěrem je pak třeba odmítnout stížní námitku, dle které se stěžovatel při jednání konaném dne 28. 2. 2008 dožadoval zjištění podrobností o plnění daňové povinnosti dodavatele (zda podal daňové přiznání a daň zaplatil) a tato okolnost nebyla prošetřena, respektive podrobnosti o plnění daňové povinnosti dodavatele nebyly stěžovateli sděleny. Je tomu tak proto, že skutečnost, zda ze strany dodavatele byla daňová povinnost přiznána a případná daň z přidané hodnoty uhrazena, nemůže mít vliv na (ne)uznatelnost

uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty u stěžovatele (viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, dle kterého *„[s]kutečnost, že osoby odlišné od stěžovatele nesplnily svoji zákonnou povinnost a nepodaly daňová přiznání, nemůže být důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem.“).* Nejvyšší správní soud považuje tuto námitku navíc za účelovou, neboť stěžovatel v další části kasační stížnosti (v jiném kontextu) uvádí, že informace ohledně placení daně z přidané hodnoty ze strany dodavatele jsou v tomto řízení irelevantní.

S ohledem na uvedené skutečnosti tedy Nejvyšší správní soud naznal, že krajský soud nezohlednil stěžovatelem vytýkané vady řízení, které mohly mít vliv na zákonnost soudem přezkoumávaného rozhodnutí; je tedy mimo jakoukoli pochybnost naplněn kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř .s.

Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbylo, než pro důvodnost podané kasační stížnosti rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první 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 30. března 2011

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu