

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **ŠTROB &, spol. s r. o.**, se sídlem Senovážné nám. 7, České Budějovice, zastoupena JUDr. Lenkou Žídkovou, advokátkou se sídlem Slezská 11, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 10. 2010, č. j. 10 Af 68/2010 – 52,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 10. 2010, č. j. 10 Af 68/2010 – 52, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně ŠTROB &, společnost s ručením omezeným, domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze 11. 10. 2010, č. j. 10 Af 68/2010 - 52, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Českých Budějovicích (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 11. 10. 2010, č. j. 10 Af 68/2010 - 52, zamítl žalobu společnosti ŠTROB &, společnost s ručením omezeným (dále též „žalobkyně”), kterou se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále též „žalovaný nebo finanční ředitelství”) ze dne 6. 5. 2010, č. j. 1046/10-1200, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen “správce daně”) ze dne 12. 7. 2007, č. j. 192661/07/077910/3349, na daň z přijmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004 ve výši 8 597 400 Kč (dále jen „daň“).

Krajský soud především neshledal, že by ve správním řízení nebylo dostačujícím způsobem prováděno dokazování a nebyl úplně zjištěn skutkový stav věci. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly předložila listinné důkazy za účelem prokázání nákupu topenářského, elektroinstalačního a izolačního materiálu a věcí (dále zejm. „klimatizační jednotky nebo sporné zboží“) od společnosti ASCOP a STRABAG a navrhla i provedení svědeckých výpovědí. V odvolacím řízení pak navrhla doplnění dokazování provedením opakovaných výslechů některých svědků a provedení svědeckých výpovědí dalších konkretizovaných osob, které měly prokázat její tvrzení o tom, že materiál a věci byly nakoupeny právě od deklarovaných společností. Tyto důkazy správní orgány neprovedly. Správce daně naopak sám provedl další důkazy související s podnikáním společností ASCOP AG - organizační složka zahraniční firmy (dále také „dodavatel nebo ASCOP“) a společnosti ADLERS, tj. zjištění u dodavatele klimatizačních jednotek. Z těchto důkazů však zjistil, že společnost ADLERS klimatizační jednotky nedodala deklarovanému dodavateli žalobkyně (ASCOP). Toto vyplývá jednak z rozsahu ekonomické činnosti společnosti ADLERS, tak i z výpovědi jejího jednatele. Bylo tak prokázáno, že společnost ADLERS nemohla dodat a ani nedodala společnosti ASCOP sporné zboží. Společnost ASCOP tedy neměla klimatizační jednotky, o nichž tvrdila, že je dodala žalobkyni. Tomu odpovídá i zjištění u výrobce těchto klimatizačních jednotek, neboť ani u něj nebyl zjištěn jejich prodej těmto společnostem. Přestože bylo zjištěno, že ze strany žalobkyně byl na výstavbu polyfunkčního domu Vítkov nepochybně použit elektroinstalační materiál, izolace a klimatizační jednotky, nebylo ze strany žalobkyně prokázáno, že jej nakoupila právě od deklarovaného dodavatele - společnosti ASCOP či ADLERS - šlo proto o fiktivní obchod. Bylo-li prokázáno, že společnost ASCOP dodávané zboží neměla a ani mít nemohla (nebyl prokázán nákup od deklarovaného subdodavatele - společnosti ADLERS), nemůže být materiál zabudovaný žalobkyní do polyfunkčního domu Vítkov materiálem pořízeným od společnosti ASCOP. Je-li vyvráceno tvrzení žalobkyně o dodání zboží společností ASCOP, pak náklady, výdaje zaplacené této společnosti nelze uznat jako daňové výdaje. Není-li prokázáno dodání materiálu společností ASCOP, nelze ani argumentovat nemožností žalobkyně zkoumat, od koho měla společnost ASCOP věci nakoupit. Krajský soud musel přisvědčil závěrům správních orgánů, že společnost ASCOP neměla sporné zboží, protože ho nenakoupila od deklarovaného subdodavatele - společnosti ADLERS a nemohla ho tedy ani prodat žalobkyni.

Bylo-li prokázáno, že společnost ASCOP zboží fakturované konkrétními fakturami žalobkyni nenakoupila, pak na tomto zjištění nemůže nic zvrátit ani výpověď svědků, kteří měli být přítomni při dodávkách materiálu. Důvod pro neprovedení navržených důkazů pak spočívá právě v existenci jiných důkazů, které vyvracejí uskutečnění plnění pro žalobkyni ze strany společnosti ASCOP. Neobstojí v tomto směru proto ani tvrzení o umělé důkazní nouzi žalobkyně. Nedošlo ani k vytýkanému porušení ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), když skutková zjištění správce daně mají oporu ve spise (nelze považovat za nesprávná zjištění dožádaného správce daně). Jestliže proto společnost ADLERS nebo výrobce sporného zboží toto zboží společnosti ASCOP ve skutečnosti neprodali, je správné skutkové zjištění, že se obchod ve skutečnosti neuskutečnil. Podle krajského soudu není ani vadou řízení před správními orgány, pokud v daňovém řízení tyto orgány neprovedly důkazy výslechem žalobkyní navržených

svědků. Je tomu tak proto, že na základě důkazů shromážděných správcem daně bylo zjištěno, že společnost ASCOP žalobkyni fakturované zboží nevlastnila a nemohla jej tak žalobkyni ani dodat. Bylo-li totiž prokázáno, že společnost ASCOP zboží nevlastnila, nejedná se o bezdůvodné odmítnutí důkazních návrhů žalobkyně. Správní orgány nepochybily ani při hodnocení obchodních vztahů žalobkyně ke společnosti STRABAG. Pokud jde o výslech svědka Nováka, tak tento byl skutečně vyslechnut dvakrát. Poprvé se však vyjadřoval pouze k faktuře ze dne 14. 4. 2004 a v druhém případě - až po nahlédnutí do dalších dokladů firmy STRABAG. Současně ale objasnil rozpor mezi původním vyjádřením (k 1. faktuře) a vyjádřením k dalším daňovým dokladům. Při tom současně vysvětlil rozpory mezi těmito výpověďmi Je správné proto hodnocení tohoto důkazu tak, jak to učinily správní orgány - tj. že materiál fakturovaný společností STRABAG konkrétními fakturami z roku 2004 představoval materiál a věci dodané společností STRABAG a nikoliv žalobkyní, či společností ASCOP.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně – společnost ŠTROB &, společnost s ručením omezeným, jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou výslovně opřela o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.

Stěžovatelka nejprve poukázala na to, že krajský soud v některých pasážích rozsudku ztížil srozumitelnost svých úvah použitím terminologie zákona o dani z přidané hodnoty, ačkoliv zde šlo o daň z příjmů právnických osob a podané odůvodnění by se tak mohlo jevit zavádějící. Nicméně i přesto má za to, že stěžovatelkou vytčená terminologická nepřesnost sama o sobě nemá v této věci za následek nepřezkoumatelnost rozsudku pro jeho nesrozumitelnost. Ve věci samé především namítla, že napadený rozsudek krajského soudu je nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky soudem, které spočívá v nesprávném výkladu povinností finančních orgánů při dokazování (při zjišťování skutkového stavu věci a hodnocení důkazů). Nesprávný je proto závěr krajského soudu, že rozhodné skutečnosti byly jednoznačně zjištěny a že navrhované důkazy již nemohly zvrátit skutková zjištění správních orgánů. Tyto důkazní prostředky byly naopak způsobilé doplnit dokazování ohledně skutečností, které správní orgány zjistily nedostatečně či nesprávně. Neprovedením navržených důkazů jí bylo navíc znemožněno, aby vůbec mohla v daňovém řízení unést důkazní břemeno, které na ní vázlo (tj. že její náklady za nakoupené zboží byly vynaloženy na dosažení zajištění a udržení příjmů). Je tomu tak proto, že v projednávané věci bylo její povinností, aby ve svém daňovém řízení prokázala soulad stavu faktického se stavem formálně vykázaným, tj. že sporný materiál nakoupila skutečně od společnosti ASCOP. V průběhu celé daňové kontroly však nebyla vyzvána (výzvou podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), aby prokázala svá tvrzení z daňového přiznání i průběhu kontroly. Svědecké výpovědi z tohoto období byly vždy provedeny pouze z iniciativy správce daně bez sdělení toho, v jakém rozsahu má správce daně pochyby o oprávněnosti jí uplatněných nákladů. Své důkazní návrhy předložila až k výzvě v odvolacím řízení, tedy až v okamžiku, kdy zjistila nesprávnost a nedostatečnost skutkových zjištění správce daně v průběhu kontroly. Žádné její důkazní prostředky, reagující na skutková zjištění ze zprávy o kontrole a k první výzvě v řízení, však správní orgány již neprovedly. Teprve v odvolacím řízení postupně vyšlo najevo, že správce daně nezpochybňuje dodávky materiálu pro stěžovatelku, ani vynaložení nákladů pro dosažení, zajištění a udržení příjmů stěžovatelky, nýbrž to, že neprokázala dodávky materiálu právě od firmy ASCOP. Správní orgány vystavěly své závěry na tom, že jimi

shromážděné důkazy vylučují možnost dodání sporného zboží firmou ASCOP. Z tohoto důvodu pak odmítly provést jí navržené důkazy - svědecké výpovědi - svědčící jejímu tvrzení. Tento závěr je jednak nesprávný a jednak je založen na nedostatečně zjištěném skutkovém stavu věci a pochybení při dokazování (správní orgány navodily stav, kdy do řízení nebyly vůbec připuštěny její důkazy). Pokud pak krajský soud za této situace aproboval daný skutkový stav a uvedené závěry správních orgánů, vystavil jí do důkazní nouze. Vyslovenému závěru krajského soudu o správně zjištěném skutkovém stavu věci nesvědčí celá řada skutečností. Je to jednak výpověď svědka L. B. ze dne 4. 1. 2007, který potvrdil dodávky materiálu a vystavení dodacích listů. Obdobně svědek M. B. ve výpovědi ze dne 7. 2. 2007 potvrdil dodávky materiálu, vystavení faktur včetně příloh, jakož i vlastní podpis na dodacích listech pro ní. Pokud jde o přijetí faktur od společnosti ADLERS připustil, že obsahují mj. podpis účetní. Ve vztahu k těmto výpovědím odmítá, že by sama dojednala firmě ASCOP subdodavatele - společnost ADLERS. Nesprávnost vysloveného závěru vyplývá i z dílčích odpovědí dožádaného správce daně - Finančního úřadu pro Prahu 6 (dále též „dožádaný správce“) ze dnů 18. 1. 2007 a 21. 5. 2007 a z jejich interpretace. Z těchto materiálů vyplývá, že firma ASCOP dožádané doklady pro ni vystavila, zaúčtovala a řádně zahrnula do svých výnosů. Současně tato firma uvedenému správci daně poskytla veškeré dokumenty zachycující nákup sporného zboží, včetně dokladů zahrnujících jejich úhradu - konkrétně platby v hotovosti měly být předány p. Královi (osobě oprávněné jednat za ADLERS). Jak žalovaný, tak i krajský soud nesprávně hodnotili i Zprávu o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za rok 2004 u společnosti ASCOP a na ni navazující rozhodnutí jejího správce daně. Dožádaný správce daně blíže neposuzoval otázku, zda ve skutečnosti firma ASCOP sporné zboží nenakoupila od jiného dodavatele. Stejně tak tento správce neprověřoval okolnosti samotného prodeje tohoto zboží (třeba svědeckou výpovědí účetní M.) a zůstal na tom, že pokud toto zboží nenakoupila od společnosti ADLERS, nemohla jej ani prodat. Nelze se pak divit, že pokud společnosti ASCOP nebyl u sporného zboží uznán oprávněným odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, že se tento dodavatel nedomáhal - „ve svůj neprospěch“ - aby mu byla vyměřena i daň na výstupu z plnění uskutečněných pro ni - tj že bezezbytku přiláká kontrolní závěr dožádaného správce daně. Zdůrazňuje, že tomuto řízení nebyla účastna, neměla povědomost o tom, kdo je ve skutečnosti subdodavatelem jejího dodavatele - zda ADLERS, či LVZ Liberec, jako výrobce zboží, či jiná firma. Nemůže ani obstát závěr správních orgánů a krajského soudu, že dodavatel nebyl schopen prokázat od koho ve skutečnosti nakoupil materiál posléze dodaný stěžovatelce. Sama totiž nese důkazní břemeno jen ohledně nákupu materiálu od firmy ASCOP a nikoliv ohledně toho, kdo tento později stěžovatelkou nakoupený materiál dodal jejímu dodavateli - firmě ASCOP - zda to byla firma ADLERS, firma LVZ Liberec (jako výrobce zboží), či zcela jiná firma. Není proto odpovědná za to, zda jiná firma unese své vlastní důkazní břemeno. Pokud tedy žalovaný s poukazem na uvedenou premisu odmítl provedení důkazů navrženými svědky - osobami, které se měly osobně a přímo účastnit prokazovaných a pro věc rozhodných skutečností (šlo o osoby fyzicky přítomné při dodání materiálu společností ASCOP), jednalo se o bezdůvodné odmítnutí důkazů a tedy o porušení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Neobstojí proto ani závěr krajského soudu, že žalovaný odmítnutím jejích důkazních návrhů nepochybil a rozhodoval na základě úplného zjištěného skutkového stavu věci.

Žalované finanční ředitelství považuje za neopodstatněné tvrzení stěžovatelky, že v její věci bylo nesprávně prováděno dokazování. Byla to totiž právě otázka nesprávně prováděného dokazování, která vedla původně krajský soud k tomu, že svým rozsudkem ze dne 2. 11. 2009, č. j. 10 Ca 237/2008 - 124, zrušil předcházející rozhodnutí žalovaného (ze dne 18. 9. 2008, č. j. 4827/08-1200). Právě proto žalovaný doplnil výsledky správní řízení a vydal v projednávané věci výzvu dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, kterou uložil stěžovatelce, aby mu - k jí dříve navrženým (ale doposud neprovedeným) důkazům (výpovědím svědků) - sdělila, jaká tvrzení mají být navrženými důkazy prokázána, co má být předmětem svědecké výpovědi, a jaký má svědek vztah k prokazovaným skutečnostem. Na tuto výzvu stěžovatelka reagovala a požadované skutečnosti sdělila. Pokud jde o svědky N., Bx. a By., tak jejich výpovědi byly již provedeny a stěžovatelka o jejich konání byla obeznámena. Měla tak možnost svědkům klást otázky. V protokolu ze dne 3. 3. 2010 navíc pak žalovaný za účasti stěžovatelky rozvedl, z jakých důvodů neshledal opodstatněným požadavek na opakování výpovědí již dříve vyslechnutých svědků. Současně zde rozvedl, proč neshledal důvodu k tomu, aby v odvolacím řízení vyslechl zbylé, naposledy dne 5. 1. 2010 navržené svědky (především uvedl, že ke svědeckým výpovědím nepřistoupil proto, že již bylo vyvráceno tvrzení stěžovatelky o převzetí materiálu od dodavatele - firmy ASCOP, neboť tato společnost sporné zboží nevlastnila). K procesním námitkám stěžovatelky je pak třeba v podrobnostech odkázat na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na vyjádření k žalobě. Ze všech uvedených důvodů považuje žalovaný kasační stížnost za neopodstatněnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je opodstatněná.

Stěžovatelka v kasační stížnosti vytýká krajskému soudu, že pochybil, pokud nezrušil rozhodnutí žalovaného z důvodu procesního pochybení při dokazování a při zjišťování skutkového stavu věci (nesprávně dovodil, že skutkový stav, z něhož vycházely správní orgány byl úplný a že při jeho zjišťování nebyl porušen zákon, i když žalovaný neprovedl stěžovatelkou navrhované důkazy), čímž jí znemožnil prokázat oprávněnost vynaložených nákladů. Důsledkem tohoto pochybení pak byl i nesprávný závěr krajského soudu o tom, že neunesla důkazní břemeno, resp. že neprokázala, že by náklady na pořízení sporného zboží od společnosti ASCOP v roce 2004 byly vynaloženy na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatelky.

Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné nejprve zdůraznit, že mezi účastníky není spornou otázka faktické existence předmětného zboží, ale výhradně otázka, zda náklady na sporné zboží (na dodávky topenářského, elektroinstalačního a izolačního materiálu) byly stěžovatelkou vynaloženy na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů a zda byl dostatečně zjištěn skutkový stav věci při zjišťování pro věc rozhodných skutečností.

Je třeba i vyzvednout, že zákon o správě daní a poplatků je základním procesním prostředkem, na jehož základě jsou správci daně (ať již finanční úřady či finanční

ředitelství) povinni vykonávat zákonem stanovenou kompetenci - správu daní. Za tímto účelem jsou nadáni řadou oprávnění, kterým na straně druhé odpovídá povinnost daňových subjektů (stěžovatelky) něco vykonat, určitého jednání se zdržet nebo výkon oprávnění strpět. Tato kompetence k výkonu správy daní však není bezbřehá (srov. i čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Právě naopak, kompetence je vždy limitována jednotlivými dílčími oprávněními příslušného správce daně stanovenými v tomto případě zákonem o správě daní a poplatků, jakož i zásadami, na nichž je tento právní předpis vybudován. Uvedené znamená, že při správě daní a poplatků je správce daně oprávněn vyžadovat splnění určité, buď přímo zákonné povinnosti (např. podání přiznání) nebo povinnosti uložené daňovému subjektu na základě zákona (např. prokázat u uplatněných nákladů, že se jedná o náklady daňově uznatelné, tj. prokázat rozhodné skutečnosti - že byly fakticky vynaloženy). K aktivaci povinnosti daňového subjektu pak zákon o správě daní a poplatků zpravidla vyžaduje vydání formalizovaného úkonu správce daně - výzvy - rozhodnutí (§ 32 téhož zákona).

Podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků při správě daně jednají správci daně v řízení o daních (dále jen "daňové řízení") v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.

Podle ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Podle ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Podle ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.

Podle ustanovení § 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.

Podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Krajský soud pochybil, pokud rozhodnutí žalovaného nezrušil pro vady v řízení před správními orgány, které se dopustily porušení zákona při zjišťování skutkového stavu věci i při samotném dokazování ve vztahu ke sporným dodávkám zboží od společnosti ASCOP.

Důkazní povinnost stěžovatelky, a to jak na poli daně z přidané hodnoty, tak i daně z příjmů není bezbřehá (srov. nález pléna Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, či nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, oba dostupné na www.nalus.usoud.cz). Z těchto rozhodnutí vyplývá, že stěžovatelce lze k tíži přičítat neprokázání jen těch skutečností, které ona sama tvrdila, a v řízení v její věci je (při řádném dokazování) neprokázala. Stěžovatelce proto nelze přičítat skutečnost, jak to nesprávně učinily v této věci správní orgány i krajský soud, že její dodavatel (ASCOP) - ve svém daňovém řízení neprokázal oprávněnost vlastního odpočtu daně u nákupu sporného zboží od subdodavatele - ADLERS, či zůstal-li nečinný, pokud mu současně dožádaný správce daně vyloučil povinnost odvést daň na výstupu z plnění pro stěžovatelku. Obdobně tuto skutečnost nelze použít k odmítnutí provedení důkazu jež navrhla stěžovatelka ve svém vlastním řízení. Jedná se totiž o skutečnosti, jejíž ovlivnění není v její dispozici. Uvedené ovšem na druhou stranu neznamená, že tuto skutečnost nelze, spolu s jinými, použít k vyvrácení skutečností, které mohou případně vzejít z přímého dokazování vedeného se stěžovatelkou.

K obdobnému závěru došel ostatně také Nejvyšší správní soud. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142 (dostupný na www.nssoud.cz), v němž tento soud vyslovil, že si nelze učinit závěr o neunesení důkazního břemene pouze z toho, pokud stěžovatel neprokázal skutečnosti stran samotného plnění subdodavatelů jeho dodavatele. Obdobně lze také poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, č. j. 8 Afs 139/2004 - 80 (dostupný na www.nssoud.cz), v němž se kasační soud vyslovil tak, že při běžném obchodní styku nelze po odběrateli spravedlivě požadovat, aby při odběru stavebního materiálu zkoumal, zda je dodavatel skutečným vlastníkem věci, které jsou předmětem kupní smlouvy, od koho a na základě jakého právního titulu tyto věci nabyl, a že pochybení dodavatele jejího zboží - navíc v jiném obchodně-právním vztahu - nemohou jít k jeho tíži.

Stejně tak je nutno zdůraznit, že daňové řízení (včetně dokazování) není založeno na vyšetřovací zásadě, ale na zásadě spolupráce správce daně (žalovaného) s daňovým subjektem (§ 2 zákona o správě daní a poplatků). To znamená, že správní orgány jsou primárně povinny při zjišťování skutkového stavu věci a dokazování spolupracovat s daňovým subjektem a nikoli postupovat s vyloučením jeho součinnosti. Tato součinnost se pak projevuje tím, že správní orgán sdělí daňovému subjektu, jaké skutečnosti požaduje prokázat, jaké skutečnosti má za neprokázané a uloží mu s patřičným poučením povinnost prokázat rozhodné skutečnosti či vyvrátit jeho pochybnosti. Pokud subjekt součinnost poskytne - doloží/navrhne důkazy, správce daně je provede, realizuje jejich prověření, zhodnotí je a uzavře skutkový stav věci s patřičnou právní kvalifikací. Nelze akceptovat postup předcházející stanovení daně dokazováním, vychází-li skutkový stav věci toliko z vlastních zjištění správce daně, kdy není daňovému subjektu umožněno navrhnout vlastní důkazy, resp. kdy mu to je sice formálně umožněno, ale fakticky k jejich provedení

nedojde. Opačný princip by byl popřením smyslu dokazování při zjišťování skutkového stavu věci a základních zásad daňového řízení.

Tak tomu ale bylo v předmětné věci.

Správce daně v průběhu daňové kontroly nad rámec zákonné povinnosti stěžovatelky vyplývající z ustanovení § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků neuložil stěžovatelce, aby mu ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 téhož zákona ve spojení s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokázala, že sporné částky za nákup zboží v roce 2004 byly stěžovatelkou skutečně vynaloženy, byly vynaloženy ve vztahu k společnosti ASCOP, či prokázala výši těchto nákladů, popřípadě, že je použila na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Učinil to až k pokynu odvolacího správního orgánu v rámci postupu podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, a to rozhodnutím ze dne 15. 2. 2008, č. j. 41301/08/077540/4330. Na tuto výzvu stěžovatelka reagovala svými důkazními návrhy ze dne 27. 3. 2008 k provedení výslechů svědků T., H., L., a podáním ze dne 12. 5. 2008, kdy učinila další důkazní návrhy (opakování/doplnění výpovědí svědků Bx., Vx., M., K., T., By. a N.; výslech zcela nových svědků Kx., Vy., P., Vz.; a provedení dalších listinných důkazů).

Za tohoto stavu bylo (jak již uvedl zdejší soud ve svém předcházejícím rozsudku) výlučnou povinností žalovaného, aby se s těmito důkazními návrhy přezkoumatelně vyrovnal. To znamená, aby pečlivě (srov. i ustanovení § 31 odst. 2 věta druhá zákona o správě daní a poplatků) uvážil jejich provedení, popř. odůvodnil z jakých důvodů není třeba některý z těchto důkazů provádět, nebo i opětovně za použití § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků uložil jejich provedení správci daně. Na důkazní návrhy stěžovatelky k prokázání rozhodné skutečnosti - že náklady na sporné zboží jsou daňově uznatelnými výdaji a že bylo skutečně pořízeno od společnosti ASCOP - žalovaný zareagoval až po zrušení jeho původního rozhodnutí ze dne 26. 8. 2008, č. j. 4827/08-1200, a to jednak výzvou podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, ze dne 7. 12. 2009 a posléze v rámci protokolu ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1095/10-1300, o projednání doplněného dokazování. Ve vztahu k stěžovatelkou navrženým důkazům majícím věcnou souvislost k prokázání rozhodné skutečnosti - že sporné zboží bylo fakticky v roce 2004 nakoupeno od společnosti ASCOP, však žalovaný zůstal nečinný a stěžovatelkou navržené důkazy neprovedl. To znamená, že pokud nebyla správcem daně v průběhu kontroly řádně aktivována důkazní povinnost stěžovatelky, je zcela pochopitelné, že při provádění výpovědi svědků nemusela stěžovatelka jejich obsahu věnovat takovou pozornost, kterou by jí zcela jistě věnovala u vědomí toho, že správce daně má pochybnosti o tom, zda jí sporné zboží skutečně dodal deklarovaný dodavatel, u něhož svědci (např. Bx. a By.) působili a dodání sporného zboží nepopřeli.

Žalovaný také pochybil tím, pokud došel k závěru, že k prokázání faktického nákupu sporného zboží od společnosti ASCOP není třeba provést navržené výpovědi svědků na základě zjištění a sdělení dožádaného správce daně, z nichž plyne, že dodavatel zboží nevlastnil. Jak již Nejvyšší správní soud shora poukázal, tato skutečnost - mající původ v jiném řízení než v řízení vedeném se stěžovatelkou - nemůže být důvodem k tomu, aby na jejím základě správní orgán odmítl provedení důkazu navrženého stěžovatelkou. Zvláště pak v případě, že právě uvedení svědci měli být přítomni při

přejímce sporného zboží. Je nesprávný právní názor žalovaného, že pokud nebylo kontrolou u dodavatele (ASCOP) prokázáno nakoupení sporného zboží od subdodavatele (ADLERS), pak toto zboží nevlastnil a nemohl jej dodat stěžovatelce a že proto stěžovatelkou vynaložený náklad na jeho zakoupení od dodavatele nemůže být daňově uznatelným nákladem. Okolnost, že dodavatel neprokázal po faktické stránce, že materiál reálně existoval, že sám sporné zboží zakoupil od deklarovaného subdodavatele, či od výrobce, sama o sobě ještě neznamená, že dodavatel toto zboží nemohl ve skutečnosti (fakticky) nakoupit od jiného plátce, či dokonce od deklarovaného plátce (subdodavatele), přičemž pouze nechtěl, aby tato skutečnost byla v jeho řízení prokázána. Výsledek řízení u dodavatele je vždy výlučně odrazem procesní aktivity tohoto subjektu a nikoliv stěžovatelky. Naopak, je zcela pochopitelné, že se dodavatel nedomáhal zrušení výsledku jeho daňové kontroly, pokud tato pro něj byla daňově příhodnější.

Nepřípadný je pak v uvedeném směru poukaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, sp. zn. 8 Afs 81/2007, v němž se tento soud měl vyslovit tak, že „*Rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože daňový subjekt neprokázal své tvrzení (z důvodů neunesení důkazního břemene podle § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), pak takový závěr předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provedl navržené důkazy. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány*“. Je tomu tak proto, že tento judikát na předmětnou věc nedopadá. V projednávané věci jednak nebyla realizace obchodně-právního vztahu popřena dodavatelem a jednak nebylo ve věci stěžovatelky prováděno dokazování zcela v souladu se zákonem (viz výše), což naopak v uvedeném judikátu vyslovená premisa v zásadě předpokládá. Naopak správní orgány vyšly apriori z vlastních důkazů získaných bez součinnosti s daňovým subjektem – tedy z důkazů, které nemohla stěžovatelka ovlivnit, nebo u kterých lze předpokládat, že by lépe využila svých práv (§ 16 zákona o správě daní a poplatků). Jak správce daně, tak i žalovaný však neumožnili stěžovatelce v průběhu celého daňového řízení bezprostředně reagovat na jejich pochybnosti o dostatečnosti doposud doložených důkazů, které zpravidla bývají vyjádřeny prostřednictvím rozhodnutí - výzev dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Pokud se tak již stalo, bylo to až v odvolacím řízení - tj. po ukončení daňové kontroly, tedy mimo režim ustanovení § 16 citovaného zákona a z něj vyplývajících výhod pro daňový subjekt. Poukazoval-li proto žalovaný na rozsudek kasačního soudu, bylo přinejmenším nutné, aby apriori vyšel z rozsudků tohoto soudu mezi týmiž účastníky, které předcházely vydání zrušujícího rozsudku krajského soudu (např. z rozsudku sp. zn. 7 Afs 79/2009), kde se tento soud nepřímo vyslovil k povinnosti provést navržené důkazy, zvláště v případě, nebylo-li zcela v souladu se zákonem prováděno dokazování správcem daně v daňové kontrole, zejména pak bez jeho součinnosti (§ 2 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s § 31 odst. 2 téhož zákona). Obdobně pak lze v otázce neprovedení navržených důkazů poukázat i na jiná rozhodnutí správních soudů (např. Krajského soudu v Brně sp. zn. 29 Ca 263/2004, Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 1/2003, 8 Afs 70/2007), kterým je společné to, že správce daně není důkazním návrhem vázán v těch případech, kdy navržení svědci nebyli dostatečně identifikováni, kdy jejich výpovědi nejsou schopny prokázat spornou záležitost nebo skutečnosti požadované správcem daně v jeho výzvě. O tento případ však v této věci nešlo. Stěžovatelka k výzvě žalovaného jednoznačně identifikovala důkazní návrhy a uvedla z jakých důvodů požaduje

jejich provedení. Stejně tak rozvedla, jakou rozhodnou okolnost jsou způsobilé prokázat a přispět tak k skutkovému objasnění věci.

Nejvyšší správní soud musí proto přisvědčit stěžovatelce, že krajský soud došel k nesprávnému závěru, pokud dovodil, že řízení před správními orgány nebylo stiženo vytýkanými vadami při zjišťování skutkového stavu věci a že skutkový stav byl zjištěn dostatečně spolehlivě. Je tomu tak proto, že pokud nebyl prokázán prodej sporného zboží dodavateli firmou ADLERS, tato skutečnost ještě neznamená, že deklarovaný dodavatel (ASCOP) sporné zboží neměl, nevlastnil jej, a proto jej nemohl dodat stěžovatelce. Stejně tak pro tento závěr není rozhodné zjištění od dožádaného správce daně, že sporné zboží společnosti ASCOP nedodal ani výrobce tohoto zboží (klimatizačních jednotek). Ze stejného důvodu krajský soud došel také k nesprávnému závěru, že žalovaný nepochybil, pokud ve vztahu k prokázání oprávněnosti uplatněných nákladů od společnosti ASCOP v zdaňovacím období roku 2004 neprovedl navržené svědecké výpovědi.

Nejvyšší správní soud se při svém rozhodování nezabýval hodnocením obsahu jednotlivých důkazů na které poukazovala stěžovatelka, či o které se opíral žalovaný ve svém rozhodnutí. Je tomu tak proto, že tyto důkazy musejí být nejprve v souladu se zákonem podrobeny hodnocení správního orgánu v kontextu svědeckých výpovědí, které navrhla stěžovatelka. To znamená, že bude nejprve na žalovaném, aby za respektování základních zásad daňového řízení umožnil stěžovatelce unést její důkazní břemeno, tj. umožní jí prokázat rozhodné skutečnosti pro posouzení otázky, zda si oprávněně zahrnula do daňově uznatelných výdajů náklady za nákup od společnosti ASCOP, či nikoliv. Učiní to přitom tak, že provede jí navržené důkazy. Teprve po té přistoupí k hodnocení důkazů, a to jak jednotlivě, tak v jejich vzájemných souvislostech.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů zrušil podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 10. 2010, č. j. 10 Af 68/2010 - 52, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

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 31. března 2011

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu