

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **KONSTRUKTIS, a.s.**, se sídlem Kolbenova 616/34, Praha 9, zastoupena JUDr. Jiřím Davidem, advokátem se sídlem Otakarova 5, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 10. 2008, čj. 16452/08-1300-106629, čj. 16215/08-1300-106629, čj. 16453/08-1300-106629, čj. 16455/08-1300-106629, čj. 16457/08-1300-106629, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 5. 2011, čj. 6 Ca 453/2008 - 52,

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] Správce daně provedl u žalobkyně kontrolu na DPH za zdaňovací období červen 2003, červenec 2003, srpen 2003, září 2003, říjen 2003, listopad 2003 a prosinec 2003 podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. V uvedených zdaňovacích obdobích

uplatnila žalobkyně nárok na odpočet daně kromě jiného na základě faktur vystavených společností RENOMÉ EXPORT, s. r. o. (dále jen „společnost RENOMÉ“) za dodávky stavebního materiálu, a dále na základě faktur vystavených společnostmi RAVIOR, s. r. o. (společnost RAVIOR) a ARTDECO Building, s. r. o. (společnost ARTDECO) za stavební práce. Správce daně odpočty v rozsahu faktur vystavených společností RENOMÉ neuznal a vydal dodatečné platební výměry, jimiž DPH žalobkyni doměřil.

[2] Žalobkyně proti těmto platebním výměrům podala odvolání. To žalovaný v případě DPH za období červen 2003 zamítl, v dalších čtyřech případech (zdaňovací období červenec 2003, srpen 2003, září 2003 a prosinec 2003) původně doměřenou částku DPH snížil; dvěma rozhodnutími (zdaňovací období říjen 2003 a listopad 2003) dodatečné platební výměry zrušil a odvolání žalobkyně v plném rozsahu vyhověl. V těchto zdaňovacích obdobích žalobkyně neuplatňovala nárok na odpočet na základě faktur vystavených společností RENOMÉ. Předmětem nynějšího sporu je pouze nárok na odpočet daně z faktur vystavených společností RENOMÉ.

[3] Žalobou u městského soudu se žalobkyně domáhala zrušení výše uvedených pěti dodatečných platebních výměrů. Soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. V odůvodnění svého rozsudku se nejdříve zabýval tvrzením o údajném uplynutí prekluzivní lhůty v případě nároku na doměření DPH, což stěžovatelka namítla při ústním jednání dne 3. 5. 2011. Městský soud po podrobném posouzení uzavřel, že nárok na doměření DPH nezanikl a daňová kontrola byla zahájena ve lhůtě stanovené zákonem (§ 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků).

[4] Dále městský soud konstatoval, že žalovaný posoudil věc z hlediska zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Dospěl přitom k závěru, že v daném případě nárok na odpočet daně na základě předložených faktur vystavených společností RENOMÉ nelze uznat za oprávněný. S tímto závěrem se městský soud zcela ztotožnil. K doměření DPH v rozporu s § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků dle názoru soudu nedošlo. Žalovaný dostatečným a přezkoumatelným způsobem uvedl, na základě jakých skutečností a úvah dospěl k tomuto závěru, přihlížel přitom ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Nedoložila-li žalobkyně svá tvrzení o faktickém přijetí předmětných zdanitelných plnění od společnosti RENOMÉ konkrétními jednotlivými dodacími listy, které by byly přímým důkazem o skutečném množství a druhu dodaného materiálu, dni dodání a o skutečném dodavateli, neunesla důkazní břemeno. Za daňový doklad nelze považovat faktury, u nichž nebyla prokázána správnost náležitostí.

II.
Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

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

[6] Námitky stěžovatelky by se daly rozdělit do několika okruhů. Stěžovatelka se snaží zpochybnit zákonnost napadeného rozsudku jednak procesními námitkami, které městský soud údajně neposoudil správně. Správním orgánům prvního i druhého stupně vyčítá, že

při daňové kontrole nesprávně jednaly s Ing. V. Ten však nebyl oprávněn stěžovatelku zastupovat. Opakovaně též namítá prekluzi nároku na doměření daně. Dále tvrdí, že správce daně zahájil daňovou kontrolu nezákonně, neboť vydané protokoly nesplňovaly předepsané náležitosti. Protokoly správce daně je nutno hodnotit podle jejich skutečného obsahu, avšak předmět a způsob kontroly v nich není přesně určen. Stěžovatelka prý nebyla poučena o svých právech a povinnostech ve smyslu § 16 zákona o správě daní a poplatků, a to ani dodatečně. Takový postup nelze považovat za zahájení daňové kontroly a poznatky při něm získané nelze použít pro další řízení a doměření DPH.

[7] Druhým okruhem námitek stěžovatelka míří proti postupu žalovaného při hodnocení provedených důkazů. Tvrdí, že jak při daňové kontrole ohledně plnění od společnosti RENOMÉ, tak od společností RAVIOR i ARTDECO vypovídali stejní svědci. V případě společnosti RENOMÉ však žalovaný nepovažoval tyto svědky za věrohodné, aniž by tento postup odůvodnil. Dle stěžovatelky tak jde o selekci důkazů a nepřípustnou libovůli v rozhodování.

[8] Stěžovatelka má za to, že doloženými listinami a výpověďmi jí navržených svědků prokázala, že přijaté zboží skutečně existovalo a tím tedy prokázala nárok na uplatněný odpočet DPH. Správce daně a následně žalovaný však tento její nárok neuznal za zdaňovací období červen 2003, červenec 2003, srpen 2003, září 2003 a prosinec 2003 s tvrzením, že výpovědi svědků se jevily předem připravené a předložené listiny (zejména faktury) neprokázaly shodu se skutečným stavem. Pokud žalovaný v předmětném řízení hodnotil výslech svědka M. provedený v jiném řízení (kontrola daně z příjmů právnických osob), měl tak postupovat i ve vztahu k ostatním výslechům, které provedl v odvolacím řízení; všichni svědci (až na svědka B.) v odvolacím řízení byli totiž vyslechnuti rovněž v rámci řízení o daňové kontrole na dani z příjmu. Závěr žalovaného, že výpovědi svědků byly předem připravené v souvislosti s jejich předchozím nebo současným pracovním vztahem vůči žalovanému (*pozn. NSS: stěžovatelka měla zřejmě na mysli vztah k ní*), považuje proto za nepodložený a nepřezkoumatelný.

[9] Nesouhlasí ani s hodnocením výpovědí svědků K. a Ing. V.; ti sice výslovně neuvedli společnost RENOMÉ jako dodavatele na akci Jezerka, ale tuto skutečnost ani nikdy nevyloučili. Žádná ze společností, které tito svědkové uvedli v souvislosti s výstavbou na akci Jezerka, nedodávala písek, drť a panely, které měla dodat společnost RENOMÉ. Z tohoto důvodu neměl žalovaný dle názoru stěžovatelky potřebné podklady ani dostatek důvodů pro závěr, který učinil. Současně vytkla žalovanému, že vůbec nehodnotil výpověď svědka Ing. B. před dožádaným správcem daně v Českých Budějovicích. Jeho výpověď by dle názoru stěžovatelky mohla mít vliv na posouzení množství stavebního materiálu, které stěžovatelka nakoupila od společnosti RENOMÉ. Postupem správce daně tak dle názoru stěžovatelky došlo k selekci důkazů a k nepřípustné libovůli při rozhodování. Naopak, v případě výslechu svědka N. a dalších žalovaný překročil rámec výslechů tím, že pokládal dotazy týkající se marže podnikání žalovaného (*pozn. NSS: zřejmě měla na mysli jejího vlastního podnikání*) a výběrových řízení.

[10] Pokud jde o předložené listinné důkazy (faktury, dodací listy, rámcová kupní smlouva se společností RENOMÉ), stěžovatelka odmítá nést negativní následky nedůsledného vedení účetnictví společnosti RENOMÉ. Zprávy z obou daňových kontrol

dle jejího názoru neuvádí žádné právní závěry ani skutková zjištění odůvodňující závěr, že stěžovatelka nemá nárok na odpočet DPH. Zprávy pouze uvádí, že přijetí zdanitelného plnění stěžovatelka neprokázala. U předložených faktur nebyla prokázaná shoda se skutečným stavem, avšak ani správce daně ani žalovaný neuvedli, jaká shoda měla být prokázána, o jaké náležitosti faktur se má jednat a co má na mysli pod pojmem skutečný stav. Tento názor žalovaného je pro stěžovatelku nesrozumitelný a proto nepřezkoumatelný. Rovněž tak stěžovatelka namítá, že žalovaný považuje pomocnou evidenci stavbyvedoucích (dílčí dodací listy) za prvotní doklady bez toho, aby tento pojem specifikoval nebo uvedl, ve kterém právním předpise je uveden. Nadto, stěžovatelka tvrdí, že existence dílčích dodacích listů byla prokázána výpověďmi svědků (Ing. V., M., S., F., J.). Tyto důkazní prostředky nehodnotil žalovaný ve svých souvislostech v celém svém obsahu, což je v rozporu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní.

[11] Současně správce daně konstatoval, že ani společnost RENOMÉ – dodavatel stěžovatelky – neprokázala přijetí plnění od svých dodavatelů. Správce daně tak zcela nepřípustně rozšiřuje podmínky pro přiznání odpočtu DPH. Poukazuje přitom zejména na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (konkrétně rozsudek ve 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, Sb. rozh. s. I-483), dle které, pokud není daňovému subjektu prokázáno nekalé jednání, má nárok na odpočet DPH. Žalovaný a následně i soud na podporu svých závěrů neuvedli další skutečnosti či právní úvahy. Městský soud se přiklonil k závěru žalovaného o neprokázání nároku na přiznání odpočtu na DPH, aniž by na podporu svého tvrzení uvedl nějaké konkrétní ustanovení zákona o DPH. Nestačí, aby správní orgán konstatoval nesprávnost argumentace daňového subjektu bez toho, aby současně uvedl, v čem tato nesprávnost spočívá. Takový postup je podle stěžovatelky nepřípustný. Stejná zásada pak platí i pro řízení před soudem. Tento závěr potvrdila i judikatura NSS (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 - 74).

[12] V rámci okruhu námitek vztahujících se k hodnocení důkazů stěžovatelka dále uvedla, že předložila znalecký posudek z oboru stavebnictví, kterým se však žalovaný nezabýval. Jinak by zjistil, že na příslušné stavby byl použit ten druh stavebního materiálu, který dodávala společnost RENOMÉ. Bylo by v rozporu se zdravým rozumem a účelem sledovaným podnikáním stěžovatelky, kdyby uvedený materiál nakupovala dvakrát. Správce daně ani žalovaný nikdy neoznačili konkrétní důkaz, kterým by podle jejich názoru mělo být prokázáno dodání materiálu od společnosti RENOMÉ. V této části pak stěžovatelka uzavírá, že žalovaný nehodnotil důkazy a důkazní břemeno podle judikatury.

[13] Další okruh námitek se vztahuje k postupu městského soudu. Kromě již výše zmíněných námitek stěžovatelka městskému soudu vytýká, že na stranách 11 až 14 uvedl podstatné skutečnosti ze spisu, které mají význam pro rozhodnutí. Neuvedl však, proč tam vyjmenované skutečnosti považoval za podstatné, jak je hodnotil a jaké závěry z nich učinil. Současně namítla, že městský soud postupoval v rozporu s § 157 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, v platném znění (o. s. ř.), neboť zbytečně obsáhle na prvních jedenácti stranách a mnohdy nepřesně reprodukuje stanovisko účastníků.

[14] Stěžovatelka též napadá závěr žalovaného, dle kterého považoval smlouvu o dílo se společností ARTDECO za jednostranný právní úkon.

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

III.
Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[16] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 29. 8. 2011 zcela ztotožnil se závěry krajského soudu v napadeném rozsudku. Trvá na tom, že postupoval v souladu se zákonem o DPH. Skutečnost, že se posouzení právní otázky nároku na odpočet DPH žalovaným neshoduje se stěžovatelkou předpokládaným výsledkem, nelze označovat za nezákonnost napadených rozhodnutí.

[17] Žalovaný upozorňuje na řadu nepřesností v kasační stížnosti (nepřesnost u jména svědka „ B.“, odkaz na soukromoprávní předpisy, záměna účastníků řízení). Současně upozorňuje na skutečnost, že stěžovatelka v kasační stížnosti vznáší námitky, které v žalobě vůbec neuplatnila (neoprávněné zahájení daňové kontroly, výslech svědka B.). Navíc, podstatná část kasačních námitek směřuje proti postupu správce daně nebo žalovaného, i přesto, že kasační stížnost je opravný prostředek směřující proti rozhodnutí soudu.

[18] K jednotlivým kasačním námitkám žalovaný uvedl následující. Argumentaci stěžovatelky vztahující se k zdaňovacímu období za říjen 2003 a listopad 2003 považuje za irelevantní, protože tato rozhodnutí nebyla předmětem žaloby. Rozdílný závěr v těchto případech, kdy žalovaný k odvolání stěžovatelky dodatečné platební výměry zrušil, je odůvodněn jiným druhem plnění které dodavatelé stěžovatelce poskytli. V uvedených případech se jednalo o stavební práce a po zhodnocení důkazních prostředků nebylo možno nárok na odpočet DPH stěžovatelce úspěšně odepřít. Námitka, že tato rozhodnutí neobsahují odůvodnění, je taktéž nepřípadná, neboť šlo o rozhodnutí, jimiž bylo stěžovatelce plně vyhověno. Podle tehdy platného § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků bylo odůvodnění vyžadováno pouze v případech, kdy rozhodnutím o odvolání plně vyhověno nebylo. I přesto však tato rozhodnutí odůvodnění v přiměřeném rozsahu obsahují.

[19] K námitce týkající se výpovědí svědků, selekci důkazů a předloženého znaleckého posudku žalovaný především odkázal na své vyjádření k žalobě. K námitce nehodnocení výpovědi svědka B. žalovaný poznamenává, že takový svědek ve stěžovatelčině věci nebyl nikdy předvolán. Dle názoru žalovaného šlo patrně o svědka Ing. B., který však byl dle písemného návrhu stěžovatelky předvolán k prokázání jiné skutečnosti (činnost společnosti ARTDECO na stavbě haly Sazka). Nicméně, stěžovatelka byla výslechu tohoto svědka přítomna, přesto se na materiál dodaný společností RENOMÉ nedotázala. Tuto námitku proto nelze považovat za případnou. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou stěžovatelky, podle které překročil rámec výslechů svědků. Při provádění výslechů nebyly použity žádné nestandardní metody, svědci nebyli manipulováni,

neodepřeli výpověď ani si nepřivedli právní pomoc. Stěžovatelka byla u všech výslechů přítomna, námitky proti obsahu protokolu ani námitky proti postupu žalovaného však nevznesla. Uvedená námitka je proto neopodstatněná.

[20] Jde-li o námitku nemožnosti přičitatelnosti k tíži podvodného jednání jiného daňového subjektu v řetězových obchodech osobě povinné k dani, kterou stěžovatelka uvedla s odkazem na judikaturu Soudního dvora, žalovaný odkázal na judikaturu zdejšího soudu, konkrétně na rozsudek ze dne 11. 11. 2009, čj. 2 Afs 122/2008 - 58. Uvedl přitom, že tato argumentace je ve věci stěžovatelky nepřípadná. Soudní dvůr totiž při posuzování daného případu vycházel z nepochybné existence zdanitelného plnění; to však v projednávaném případě stěžovatelka deklarovanými fakturami vystavenými společností RENOMÉ neprokázala a neunesla tak důkazní břemeno.

[21] Žalovaný je přesvědčen, že jeho odůvodnění splňují požadavky zakotvené v usnesení rozšířeného senátu NSS, čj. 7 Afs 212/2006 - 74, tj. v rozhodnutích je uveden průběh předchozího řízení, procesní aktivita stran, prováděné dokazování, rozsah přezkumné činnosti atd. Závěry žalovaného mají oporu ve spisu.

[22] Námitku prekluze žalovaný odmítá ve shodě se závěrem městského soudu. Odkaz stěžovatelky na judikaturu Ústavního soudu je nepřípadný, neboť městský soud k uvedené námitce přihlížel z úřední povinnosti. Dospěl přitom k závěru, že předmětná daň byla dodatečně stanovena v zákonné lhůtě. Stěžovatelka opakovaně namítá její zastoupení Ing. V. Žalovaný se touto problematikou v odvolacím řízení zabýval a odkazuje blíže na rozhodnutí o odvolání a vyjádření k žalobě.

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

IV.
Právní názor Nejvyššího správního soudu

[24] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů uvedených v kasační stížnosti. Zabýval se také vadou, kterou je povinen zkoumat i bez návrhu, a to nepřezkoumatelností napadeného rozsudku (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), kterou stěžovatelka namítla také v kasační stížnosti. Pochybení městského soudu v této otázce však neshledal.

[25] K řadě uplatněných námitek (tj. námitka nezákonnosti zahájení daňových kontrol z důvodu vad protokolů o jejich zahájení, chybějícího poučení o právech a povinnostech, nesdělení důvodu zahájení daňové kontroly, či námitka nehodnocení výpovědi svědka B. a způsob hodnocení smlouvy o dílo se společností ARTDECO) zdejší soud nepřihlédl. Těmito námitkami se totiž Nejvyšší správní soud nemohl zabývat z důvodu, že je stěžovatelka uplatnila poprvé až v kasační stížnosti. Takto uplatněné kasační důvody jsou dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné, neboť jde o důvody, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohla (srov. např. rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 - 155, publ. pod č. 1743/2009 Sb. NSS; všechna zde uvedená

rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz). To neplatí pouze ve vztahu k těm námitkám, které by se promítly do hodnocení námitky prekluze, tedy do otázky, se kterou jsou správní soudy povinny vypořádat se z moci úřední (rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008 - 135, publ. pod č. 1851/2009 Sb. NSS, srov. k tomu níže body [44] násl.).

[26] Nutno rovněž připomenout, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční; kasační soud je tedy, vyjma případů taxativně uvedených v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s., uplatněnými důvody kasační stížnosti vázán (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Proto obsah a kvalita kasační stížnosti v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (srov. k tomu zejména usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 - 78, bod 32 tohoto usnesení, dále rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004 - 54).

[27] Kasační stížnost není důvodná.

[28] Zdejší soud se nejdříve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku [**IV.A.**, § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Dále posoudil procesní námitky stěžovatelky proti rozsudku městského soudu, týkající se prekluze nároku na doměření daně [**IV.B.**, § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.] a zastoupení stěžovatelky v řízení o daňové kontrole [**IV.C.**, § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.]. Konečně se zabýval námitkami věcnými, směřujícími proti způsobu dokazování, hodnocení důkazů a důkazního břemena, resp. proti hodnocení výpovědí svědků, dílčích dodacích listů a znaleckého posudku [**IV.D.**, § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.].

IV.A.

Posouzení otázky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[29] Za nepřezkoumatelné považuje stěžovatelka tu část rozsudku, kde městský soud konstatoval skutečnosti významné pro jeho rozhodnutí. Městský soud nespecifikoval, z jakého důvodu vyjmenované skutečnosti považoval za podstatné a jaké závěry z nich učinil.

[30] K otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí soudu pro nedostatek důvodů se zdejší soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS. V něm mj. uvedl, že nedostatkem důvodů „*nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.*“ Za nepřezkoumatelné se považuje též rozhodnutí, v němž se soud nevypořádá se všemi uplatněnými žalobními body (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004 - 74). Nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů je též takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění není „[z]*řejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené,* [...] *zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby.*

Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“ (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, srov. obdobně též rozsudek ze dne 10. 11. 2011, čj. 1 Afs 58/2010 - 71, *CB&I Lummus s. r. o.*, bod 13).

[31] Především je však třeba, *„aby nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů byla vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Každý z orgánů, které se otázkou přezkoumatelnosti zabývají, proto má povinnost postupovat tak, aby, je-li to byť i jen ve vztahu k části důvodů přezkoumávaného rozhodnutí možné, se v co největší možné míře zabýval podstatou těchto důvodů.“* (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS, věc *SÜD, s. r. o.*).

[32] S ohledem na právě uvedené nelze s tvrzením stěžovatelky souhlasit. V projednávaném případě totiž vůbec nešlo o nedostatek skutkových důvodů ve smyslu výše cit. judikatury. Městský soud pouze konstatoval podstatnou část skutečností, které vyplynuly z předloženého spisu, aby tak mohl konfrontovat tvrzení stěžovatelky v žalobě s doloženými skutečnostmi a vymezil tak podklady pro své rozhodnutí ve věci. Vyvozené právní závěry městského soudu, které v odůvodnění napadeného rozsudku na stranách 14 až 21 následují, jsou přitom zcela zjevné, dostatečně jasné a odůvodněné (jak je uvedeno dále). Při každé žalobní námitce městský soud uvedl, ze kterých skutečností vycházel, a o které ustanovení zákona se při dané úvaze opíral. Zdejší soud neshledal proto tuto námitku důvodnou.

[33] Úvahy městského soudu považuje stěžovatelka za nepřezkoumatelné i v části týkající se neprokázání podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH. Městský soud totiž dle tvrzení stěžovatelky setrval na názoru žalovaného, že podmínky splněny nebyly, aniž by uvedl další skutečnosti nebo právní úvahy, resp. poukázal na konkrétní ustanovení zákona o DPH. Odvolává se přitom na (v kasační stížnosti nepřesně citované) usnesení rozšířeného senátu NSS ve věci *SÜD*, cit. v bodě [31] shora.

[34] Ani s tímto tvrzením stěžovatelky nelze souhlasit. Z napadeného rozsudku je zcela zjevné, jakým způsobem se s uvedeným problémem městský soud vypořádal. Nejdříve zrekapituloval, které důkazní prostředky žalovaný, resp. správce daně, provedl na návrh stěžovatelky i z vlastní iniciativy a proč žalovaný vyžadoval další důkazní prostředky. Dále konstatoval, že stěžovatelka měla možnost vyjadřovat se k průběhu daňové kontroly, podávat námitky, navrhovat důkazní prostředky. Byla s ní projednána zpráva o výsledku daňové kontroly. Zjištěný skutkový stav má přitom oporu v provedeném dokazování, důkazy byly hodnoceny jednotlivě i ve vzájemné souvislosti, správně byla aplikována příslušná zákonná ustanovení. Na základě všech těchto skutečností městský soud konstatoval, že žalovaný dostatečně a podrobným způsobem zdůvodnil vznik pochybností o oprávněnosti nároku uplatněného stěžovatelkou. Skutečnost, že dílčí dodací listy existovaly, není pro předmětný nárok na odpočet DPH postačující. Bylo potřeba, aby je stěžovatelka též předložila, aby bylo možno porovnat údaje na fakturách a souhrnných dodacích listech. To se však nestalo (blíže viz s. 17 až 20 napadeného rozsudku).

[35] Stěžovatelka argumentuje rozporem napadeného rozsudku s § 157 odst. 2 o. s. ř. Toto ustanovení mj. zakazuje soudu *ze spisu opisovat skutkové přednesy účastníků a provedené důkazy*. Současně ukládá soudu dbát *o to, aby odůvodnění rozsudku bylo přesvědčivé*. Nejvyšší správní soud souhlasí, že § 157 odst. 2 o. s. ř. je ve spojení s § 64 s. ř. s. aplikovatelný též pro správní soudy. Ne každé porušení § 157 odst. 2 o. s. ř. však vede k úspěšnému uplatnění kasační námitky podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Porušení § 157 odst. 2 o. s. ř. vede ke zrušení rozhodnutí krajského soudu jen tehdy, jsou-li dány důvody nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, např. z odůvodnění rozsudku není zřejmé, na základě jakých skutkových zjištění a úvah soud dospěl k určitému závěru (srov. k tomu např. rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2009, čj. 3 Ads 128/2008 – 112, rozsudek ze dne 26. 6. 2008, čj. 7 As 23/2008 – 390, *KOMETA a. s. Brno* atd.).

[36] Stěžovatelce lze přisvědčit, že rozsudek městského soudu je vskutku v rozporu s § 157 odst. 2 o. s. ř. Pohříchu totiž obsahuje zbytnělou tzv. popisnou část (zabírá 13 z celkových 21 stran odůvodnění), která namnoze jen opisuje obsah správního spisu a stanoviska procesních stran. Některé pasáže této části obsahují spojitý text jednoho odstavce, který zabírá dokonce pět stran rozsudku (s. 4 – 9). Takovýto přístup městského soudu nejen porušuje zákaz opisování skutkových přednesů účastníků a provedených důkazů, ale navíc nepřispívá ani ke grafické přehlednosti a srozumitelnosti rozsudku. Tím je porušen rovněž požadavek přesvědčivosti rozsudku ve vztahu ke svým adresátům.

[37] Na druhou stranu na rozsudek nelze nahlížet jako na nepřezkoumatelný. Přes nepopiratelný fakt příliš dlouhých a nadbytečných popisných pasáží se městský soud přezkoumatelným způsobem s námitkami vypořádal (s. 14 násl.), s jeho argumenty ostatně stěžovatelka polemizuje. Nesporné nedostatky odůvodnění městského soudu tedy nemohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) *in fine* s. ř. s.]. Důvodem zrušení rozsudku nemůže být jen příkaz, aby městský soud odstranil nadbytečné pasáže a zkrátil zbytnělou popisnou část rozsudku.

[38] Zdejší soud proto neshledal pochybení městského soudu spočívajícího v nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Kasační námitka nepřezkoumatelnosti je nedůvodná.

IV.B.
Námitka prekluze

[39] Stěžovatelka se domnívá, že doměření daně za zdaňovací období červen 2003, červenec 2003 a srpen 2003 brání § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Odkázala přitom na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1169/07 ze dne 26. 2. 2009 [(N 38/52 SbNU 387); všechna zde uvedená rozhodnutí ÚS dostupná na http://nalus.usoud.cz/Search/Results.aspx].

[40] Ze soudního spisu vyplývá, že uvedenou námitku vznesla stěžovatelka až při ústním jednání dne 3. 5. 2011. Městský soud se jí přesto zabýval, neboť dle ustálené judikatury Ústavního soudu tak musí učinit z úřední povinnosti. Při dalším posuzování vycházel z § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků, a dále z judikatury zdejšího soudu, dle níž musí být v prekluzivní lhůtě daň doměřena pravomocně (rozsudek ze dne 31. 5. 2006,

čj. 5 Afs 42/2004 - 61). Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění platném v roce 2003 [p]*okud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení.* Odstavec 2 věta první dále stanoví, že [b]*yl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.* K daňové prekluzi došlo po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, v tomto případě tedy vždy od konce každého měsíce, který v případě stěžovatelky byl zdaňovacím obdobím [viz nález sp. zn. I. ÚS 1611/07 ze dne 2. 12. 2008 (N 211/51 SbNU 639), shodně usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 1. 2011, čj. 5 Afs 15/2009 - 122, ve věci *ČSAD JIHOTRANS a. s.*, publ. pod č. 2229/2011 Sb. NSS].

[41] V napadeném rozsudku k této otázce městský soud posoudil možnou prekluzi u obou daňových kontrol. V odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, kdy byly daňové kontroly zahájeny (protokolem ze dne 22. 3. 2006, čj. 91815/06/009934/0902, za zdaňovací období červen 2003, červenec 2003 a srpen 2003, a protokolem ze dne 27. 4. 2006, čj. 153604/06/009934/0902, za zdaňovací období září 2003, říjen 2003, listopad 2003 a prosinec 2003). Z uvedeného jasně vyplývá, že kontroly byly zahájeny jednoznačně během tříleté lhůty, přičemž protokoly o zahájení daňové kontroly běh této lhůty přerušily (přetrhly) a počala běžet nová tříletá lhůta, a to od konce roku 2006. Konec nové prekluzivní lhůty by tak připadl na 31. 12. 2009. Pokud tedy byly dodatečné platební výměry vydány 22. 8. 2007 a rozhodnutí o odvolání proti nim byla stěžovatelce doručena dne 10. 11. 2008, byla daň pravomocně doměřena jednoznačně před uplynutím prekluzivní lhůty.

[42] S uvedeným závěrem se zdejší soud naprosto ztotožňuje. Je nepochybné, že protokoly o zahájení daňové kontroly představují úkon směřující k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Podle § 32 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit řádný opravný prostředek, je v právní moci. Den, který je potřeba považovat za rozhodný pro určení, kdy byla DPH stěžovatelce pravomocně doměřena, je tedy den doručení rozhodnutí žalovaného o odvolání stěžovatelce. V daném případě nabyla předmětná rozhodnutí právní moci již 10. 11. 2008, tedy více než jeden rok před uplynutím lhůty podle 47 odst. 2.

[43] Městský soud tuto námitku posoudil zcela jasně, srozumitelně a přezkoumatelně, v rozsahu téměř jedné strany (s. 14 napadeného rozsudku). Stěžovatelka pouze setrvala na tvrzení, že v rozhodném období i v současnosti DPH platí za každý měsíc a tato skutečnost brání doměřit DPH za zdaňovací období červen 2003, červenec 2003 a srpen 2003. Takové tvrzení se však míjí s podstatou otázky. Skutečnost, že stěžovatelka platí DPH, ještě nutně neznamená, že ji platí ve správné výši. To může za dodržení zákonných podmínek závazně stanovit až správce daně (potažmo žalovaný) v daňovém řízení. Dojde-li k závěru, že daň není placena ve správné výši, příslušnou daň rozhodnutím doměří, musí tak však učinit ve zmíněné prekluzivní lhůtě podle § 47 zákona o správě daní a poplatků. To se stalo i v posuzovaném případě. Na základě výše uvedeného proto lze uzavřít, že tato námitka je nedůvodná.

[44] Stěžovatelka nově teprve v kasační stížnosti uplatňuje jako důvod prekluze též námitku nezákonnosti zahájení daňových kontrol z důvodu vad protokolů o jejich zahájení, chybějícího poučení o právech a povinnostech a nesdělení důvodu zahájení daňové kontroly. Jakkoliv těmito důvody nebylo argumentováno v řízení před městským soudem, i tyto důvody zdejší soud vzal v úvahu. Týkají se totiž otázky běhu prekluze, k níž všechny správní soudy přihlíží z moci úřední i bez návrhu. Jak již Nejvyšší správní soud ve své judikatuře vysvětlil, rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), pokud se krajský soud v odůvodnění rozsudku nevyslovil k otázce prekluze práva doměřit daň, jestliže nebyl povinen tak učinit. Tak tomu bylo, pokud námitka prekluze nebyla v soudním řízení vůbec uplatněna, a k prekluzi krajský soud nemusel přihlédnout ani z úřední povinnosti, neboť k prekluzi nedošlo. Pokud účastník řízení prekluzi nebo některé její důvody nenamítal a soud poté, co by se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uváděl. Soud se musí vypořádat s otázkou prekluze buď je-li namítána, anebo v případě, že k prekluzi práva skutečně došlo (srov. rozsudek ze dne 20. 8. 2009, čj. 1 Afs 33/2009 - 124, bod 23, resp. rozsudek ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008 - 135).

[45] Pokud tedy stěžovatelka rozhojnila důvody pro vyslovení prekluze vyměřit daň teprve v kasační stížnosti, je nutno mít za to, že se s těmito důvody vypořádal městský soud mlčky, přičemž nebyl povinen se s ohledem na nedostatek žalobní námitky jimi zaobírat výslovně. Nejvyšší správní soud tedy dále zvážil, zda jsou kasační námitky v tomto bodě důvodné. Teprve pokud by důvodné byly, bylo by třeba prohlásit rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný, neboť se městský soud v odůvodnění rozsudku nevyslovil k otázce prekluze práva doměřit daň, byť tak byl povinen učinit (shodně bod 23 rozsudku čj. 1 Afs 33/2009 - 124).

[46] Nejvyšší správní soud nejprve zvážil námitku, že při zahájení daňové kontroly nebyl stěžovatelce sdělen důvod, pro který byla daňová kontrola zahájena. V tomto lze stěžovatelku jen stručně odkázat na stanovisko pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11 ze dne 8. 11. 2011 (č. 368/2011 Sb.). Podle něj není bez dalšího protiústavní postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona o správě daní a poplatků, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost. Tímto názorem Ústavní soud překonal svůj dřívější právní názor vyslovený v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008 (N 196/51 SbNU 375), podle něhož důvod daňové kontroly bylo třeba vždy sdělit již v okamžiku jejího zahájení.

[47] Stěžovatelka dále namítá vady protokolů o zahájení daňové kontroly, neboť v nich není uvedeno, jakých dodavatelů stěžovatelky se měla daňová kontrola týkat a není v nich obsaženo poučení o právech a povinnostech v průběhu daňového řízení. K tomu opět možno jen stručně poznamenat, že povinnou náležitostí protokolu o zahájení daňové kontroly není údaj o tom, ve vztahu k jakým dodavatelům bude správce daně směřovat ověřování daňové povinnosti kontrolovaného subjektu. V obou protokolech, cit. v bodě [41] shora, je jasně uveden předmět daňové kontroly, stěžovatelce byla poskytnuta poučení (1. strana protokolů plus poučení během výslechu). Uvedené skutečnosti zástupce

stěžovatelky vlastnoručně podepsal, potvrdil též skutečnost, že byl řádně poučen. Stěžovatelka ostatně práva a povinnosti v § 16 zákona o správě daní a poplatků v průběhu daňového řízení využívala (účast při výsleších svědků, podávání námitek proti postupu správce daně). Lze tak mít za to, že její námitka o nedostatku poučení je toliko účelová a pro otázku běhu prekluzivní lhůty nemá žádný vliv. Námitky údajné protizákonnosti v otázce poučení stěžovatelky a obsahu protokolu o zahájení daňové kontroly zdejší soud nemohl posuzovat z hlediska otázek jiných, než je běh prekluzivní lhůty, a to s ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. (více k tomu bod [25] shora).

[48] Zdejší soud tedy shrnuje, že ustálená judikatura považuje za úkon přerušující prekluzivní lhůtu daňovou kontrolu. Rozhodným okamžikem pro přerušení lhůty je okamžik jejího zahájení (viz rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52, publ. pod č. 634/2005 Sb. NSS). Úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty však není formální sepis protokolu o zahájení daňové kontroly, pokud v přiměřené době po něm nenásledují další kroky správce daně, jimž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2004, čj. 7 Afs 22/2003 - 109, nebo rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2006, čj. 8 Afs 7/2005 - 96, publ. pod č. 1480/2008 Sb. NSS). V nyní posuzovaném případě však další kroky v návaznosti na formální zahájení daňové kontroly v přiměřené době následovaly (srov. výzvu správce daně z 11. 8. 2006, protokol o ústním jednání ze dne 8. 9. 2006, atd.). Zahájení daňové kontroly z března a dubna 2006 tedy účinně přerušilo prekluzivní lhůtu (§ 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků).

IV.C.
Otázka zastoupení stěžovatelky v daňovém řízení

[49] Dále se stěžovatelka v kasační stížnosti snaží zpochybnit postup žalovaného, jakož i městského soudu tvrzením, že v řízení o daňové kontrole za ní jednala osoba, která k tomu nebyla oprávněna. Na podporu svého tvrzení již v odvolacím řízení namítla, že v řízení o daňové kontrole za ní jednal Ing. I. V. (tehdejší ekonomický ředitel stěžovatelky). Stěžovatelka však zastává názor, že plnou moc, kterou měl údajně Ing. V. udělit předseda představenstva, nebylo možné takto platně udělit. Statutární orgán dle názoru stěžovatelky nemůže na jiného přenést svojí působnost tak, aby za něj činil veškeré právní úkony, ke kterým je statutární orgán oprávněn. Nahrazoval by tím jeho činnost. Tento postup neumožňuje žádné ustanovení týkající se činnosti představenstva. Neumožňuje to ani § 191 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, v platném znění. Podle občanského, resp. obchodního zákoníku totiž může být ke všem právním úkonům zmocněn pouze prokurista, přičemž prokura musí být zapsána do obchodního rejstříku. Tak se však v daném případě nestalo. Stěžovatelka v této otázce odkazuje zcela obecně i na § 21 odst. 5 o. s. ř., § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a judikaturu ÚS a NSS. Žalovanému i soudu pak vytýká, že k uvedenému právnímu názoru nezaujali stanovisko. Protože byla plná moc pro Ing. V. udělena 15. 9. 2004, nemohla prý být udělena pro daňovou kontrolu, která byla provedena až v roce 2006.

[50] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí následující.

[51] V daňovém řízení se rozlišuje jednání za společnost podle § 9 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a na základě plné moci podle § 10 odst. 3 stejného zákona. Pouze

osoby citované v § 9 odst. 2 jsou oprávněny udělit plnou moc dalšímu subjektu pro zastupování právnické osoby v daňovém řízení.

[52] Stěžovatelka byla v řízení o daňové kontrole oprávněna jednat statutárním orgánem; další osoby mohly jednat pouze na základě plné moci. Jednou z těchto dalších osob byl nepochybně Ing. V., neboť předložil (generální) plnou moc ze dne 15. 9. 2004, udělenou mu Františkem Niklem, předsedou představenstva stěžovatelky, aby jménem stěžovatelky jako zmocnitele činil veškeré právní úkony, ke kterým je zmocnitel oprávněn či povinen podle obecně závazných právních předpisů.

[53] Zdejšímu soudu není zřejmé, z čeho stěžovatelka své odlišné právní úvahy dovozuje. Její tvrzení, že Ing. V. jí mohl zastupovat pouze na základě prokury, která ale nebyla udělena, spíše vypovídají o nedostatečné znalosti této problematiky ze strany právního zástupce stěžovatelky. Otázka prokury nemá s posuzovaným případem nic společného. Ing. V. prokuristou nebyl. Generální plná moc je v právu naprosto běžným institutem, který stěžovatelka také využila.

[54] Závěr stěžovatelky, že plná moc byla udělena již v roce 2004 a tudíž nemohla platit pro daňovou kontrolu v roce 2006, je rovněž nesprávný. Zdejší soud z předloženého správního spisu zjistil, že další (generální) plná moc ve věci stěžovatelky byla udělena JUDr. Jiřímu Davidovi dne 25. 9. 2007; zastupování Ing. V. bylo ukončeno přípisem ze dne 3. 10. 2007, tedy po vydání dodatečných platebních výměrů, resp. ukončení daňové kontroly.

[55] Ing. V. na začátku daňového řízení předložil časově neomezenou generální plnou moc, která měla všechny předepsané náležitosti. V průběhu daňového řízení za stěžovatelku zcela standardně jednal, stěžovatelka mu posléze opět zcela standardním způsobem plnou moc ukončila. I tato námitka stěžovatelky je tedy nedůvodná.

IV.D.
Hodnocení důkazů a důkazního břemene stěžovatelky v řízení o daňové kontrole

[56] V odvolacím řízení rozhodl žalovaný o odvolání stěžovatelky proti sedmi dodatečným platebním výměrům. Pět z nich se týkalo společnosti RENOMÉ a dvě společností RAVIOR a ARTDECO. Daňové výměry týkající se společností RAVIOR a ARTDECO byly k odvolání stěžovatelky zrušeny (tj. stěžovatelce bylo vyhověno), aniž by dle tvrzení stěžovatelky žalovaný toto své rozhodnutí odůvodnil. V případě společnosti RENOMÉ žalovaný ve čtyřech případech dodatečné platební výměry změnil tak, že částky doměřené daně snížil a v jednom případě odvolání zamítl. Odůvodnění tohoto postupu však dle tvrzení stěžovatelky chybí. Dle jejího názoru je zřejmé, že žalovaný nehodnotil důkazní břemeno ani důkazy ve smyslu rozsudku NSS ze dne 28. 7. 2008, čj. 5 Afs 5/2008 - 75. Jinak by nebylo možné, aby ve dvou případech a na základě stejných skutkových zjištění a provedených důkazů žalovaný rozhodl odlišně.

[57] Stěžovatelka je přesvědčena, že nárok na odpočet DPH za posuzovaná zdaňovací období prokázala, a to jednak svědeckými výpověďmi, listinnými důkazy (dodací listy, faktury, smlouva o dílo se společností RENOMÉ) a znaleckým posudkem z oboru

stavebnictví. Správce daně ani žalovaný nikdy neuvedli ani neoznačili konkrétní důkaz, který by byl s to dodání materiálu od společnosti RENOMÉ prokázat.

[58] Situaci ve svůj prospěch se proto stěžovatelka snaží zvrátit celým souborem námitek týkajících se provádění dokazovaní a hodnocení důkazů. Konkrétněji pak lze tyto námitky dále rozdělit dle toho, jestli se vztahují k hodnocení provedených svědeckých výpovědí nebo listinných důkazů včetně znaleckého posudku.

[59] K tomu zdejší soud zvážil následující.

[60] 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). I v rámci dokazování je pak nutné zachovávat základní zásady daňového řízení obsažené v § 2 zákona o správě daní a poplatků.

[61] Zákon o správě daní a poplatků rozložení důkazního břemene 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). Z toho vyplývá, že daňový subjekt nese v daňovém řízení 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.

[62] Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak z § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), podle něhož, [p]*okud tento zákon nestanoví jinak, plátce má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem* [...], *použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem*. (znění platné od 1. 10. 2003). Stěžovatelka tedy byla povinna tvrdit, chtěla-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijala zboží zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění (zde stavební materiál), a že toto zboží použila při podnikání. V dané věci je mezi účastníky sporné a pro výsledek řízení před žalovaným určující, zda stěžovatelka přijala stavební materiál od jí označeného dodavatele.

[63] Podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků lze jako důkazních prostředků *užít* všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti *a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové*

řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem (zvýraznění doplnil NSS).

[64] 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)].

[65] Významem zásady volného hodnocení důkazů a souvisejícími povinnostmi správních orgánů se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. V rozsudku ze dne 28. 7. 2008, čj. 5 Afs 5/2008 - 75, publ. pod č. 1702/2008 Sb. NSS, na nějž stěžovatelka rovněž odkazuje, 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.*“

[66] Předložením účetních dokladů, v nichž byla jako dodavatel uvedena společnost RENOMÉ, stěžovatelka nepochybně tvrdila, že jí zboží dodala a účetní doklady vystavila právě tato společnost. Usuzuje-li však stěžovatelka, že předložením formálně bezvadných účetních dokladů o přijetí zdanitelného plnění splnila své důkazní břemeno, není tento její názor správný. V daňovém řízení sice postačí prokázat daňovým subjektem tvrzené skutečnosti účetnictvím, ovšem pouze za předpokladu, že správce daně je relevantně nezpochybní ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků.

[67] Ze správního spisu a průběhu daňového řízení je zjevné, že správce daně nabyl o tvrzení stěžovatelky pochybnosti, neboť předložené listinné důkazy a výpovědi navržených svědků dostatečně spolehlivě neprokázaly, že by stavební materiál stěžovatelce skutečně dodávala právě společnost RENOMÉ. Z tohoto důvodu výzvami ze dne 11. 8. 2006 a ze dne 1. 3. 2007 vyzval stěžovatelku k jejich vyvrácení dalšími důkazními prostředky (viz správní spis, příloha č. 16 a 21). Těmito úkony jasně a řádně správce daně 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.

[68] Městský soud se přiklonil k názoru žalovaného, že podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH nebyly splněny. Dle názoru městského soudu není postačující pouhé doložení a existence jednotlivých účetních a jiných dokladů a zaplacení fakturovaných částek, spárovaných s položkami saldokonta dodavatelů. Rozhodné je pro tyto účely řádné prokázání, že uvedená zcela konkrétní zdanitelná plnění byla stěžovatelkou přijata

v souladu s § 19 zákona o DPH, tedy od dodavatele, v rozsahu a v době tak, jak bylo uvedeno na vystavených fakturách. Nejvyšší správní soud považuje uvedený závěr městského soudu za zcela správný.

[69] Prokazovat tvrzené skutečnosti mohla stěžovatelka jakýmkoliv způsobem v průběhu celé daňové kontroly. Z obsahu spisu bylo zjištěno (srov. též bod [47] výše), že ani správce daně ani žalovaný žádným způsobem nebránili stěžovatelce uplatňovat její práva, v průběhu řízení byli oba aktivní a stěžovatelka tak měla možnost a prostor předkládat své důkazy a prokázat rozhodné skutečnosti. Teprve až při ústním jednání před městským soudem stěžovatelka uvedla, že k prokázání svých tvrzení má připraveny stavební deníky; ty si však správce daně údajně nevyžádal (soudní spis, č. l. 48, druhý odstavec). Stavební deníky byly rovněž podkladem pro zpracování znaleckého posudku (to vyplývá z přílohy č. 91 správního spisu, s. 5). V těchto souvislostech proto nelze nepředložení potencionálně relevantního důkazního prostředku přičítat k tíži žalovaného, pokud tak stěžovatelka neučinila v době, kdy důkazní břemeno před správním orgánem tížilo jí.

[70] K námitce stěžovatelky, že žalovaný rozhodl ve stejných skutkových případech na základě stejných důkazů odlišně, se kasační soud shoduje s vyjádřením žalovaného k žalobě. Je totiž nutno rozlišovat mezi druhy plnění poskytovanými zmiňovanými dodavateli stěžovatelky. Pokud se v případě společností ARTDECO a RAVIOR jednalo o stavební práce, v případě společnosti RENOMÉ se jednalo o dodávky stavebního materiálu.

[71] Stěžovatelka setrvává na názoru, že rozhodnutí žalovaného jsou v mnoha ohledech nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů. Pokud jde o svědecké výpovědi, stěžovatelka namítá, že žalovaný považoval některé z nich za předem společně připravené, avšak neodůvodnil, na základě čeho se tak domnívá. Navíc, i přesto, že stejní svědci vypovídali jak v případě prokazování přijetí plnění od společnosti RENOMÉ, tak v případě společností RAVIOR a ARTDECO, považoval žalovaný tyto výpovědi v případě společnosti RENOMÉ za nevěrohodné, a to i přesto, že v případě dalších dvou uvedených společností vedly ke zrušení dodatečných platebních výměrů. To vede stěžovatelku k názoru, že se žalovaný dopustil nepřípustné selekce důkazů a libovůle v rozhodování.

[72] Stěžovatelka se rovněž snaží poukázat na nesprávné hodnocení výpovědi svědka K. a svědka V. Dle jejího názoru svědectví sice dodávky společnosti RENOMÉ vskutku nepotvrdila, avšak současně ani nevyloučila. Nepodloženost závěru žalovaného stěžovatelka dokládá i tím, že žádná ze společností, které uvedení svědci vyjmenovali, na rozdíl od společnosti RENOMÉ, nedováží písek, drť a panely použitých na příslušné stavební práce. Nadto, neuvedení společnosti RENOMÉ pouze vyvrací tezi žalovaného o tom, že svědecké výpovědi byly připravené o předem známé skutečnosti.

[73] Zdejší soud ze spisu ověřil, že výslechy svědků byly prováděny současně ve vztahu ke skutečnostem týkajícím se společností RAVIOR a ARTDECO i společnosti RENOMÉ. Svědky navrhovala zejména stěžovatelka, z protokolů o jednání pak vyplývá, ke kterým konkrétním skutečnostem měly být jejich výpovědi použity. Nejvyšší správní soud z uvedených protokolů nezjistil skutečnosti, které by neodpovídaly hodnocení tak,

jak jej provedl správce daně, resp. žalovaný. V napadených rozhodnutích o odvolání vycházel žalovaný při hodnocení svědeckých výpovědí také z judikatury zdejšího soudu; výslovně odkázal zejména na rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS (*EURO PRIM*). Zde Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[k]*líčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí.*“ V tomto ohledu je nutno odkázat zejména na výpověď svědka M. V protokolu o ústním jednání ze dne 20. 2. 2008 (správní spis, příloha č. 83) je jasně zaznamenáno, že tento svědek se nechal ovlivňovat stěžovatelkou, která mu při jeho odpovědích na otázky žalovaného – zejména ohledně dodavatelů na stavbě Chodovec – napovídala. Svědek M. se také neustále ujišťoval o správnosti svých odpovědí u stěžovatelky. Celkový dojem tohoto svědka tak působil nervózně a nepřesvědčivě, neboť spontánně neuvedl žádné skutečnosti, které by prokazovaly, že společnost RENOMÉ na uvedené stavbě spolupracovala. Pokud jde o svědky M. K. a Ing. V. (oba stavbyvedoucí na stavbě Sazka), jejichž výpovědi byly zaznamenány do protokolu ze dne 20. 2. 2008, zde sice správce daně obdobné pochybnosti neměl, avšak údaje, které oba svědci uvedli, nekorespondují se svědectvím Z. F., který tvrdil, že stavební materiál dodávala právě společnost RENOMÉ.

[74] Stěžovatelka má pravdu, že pokud svědci neuvedli konkrétní společnost mezi dodavateli, jistě tím její účast nevyloučili, a to zejména i s ohledem na skutečnost, že nelze vyloučit zkreslující účinek plynutí času na paměť svědků. Zároveň však je nutno připomenout, že v průběhu dokazování musí správce daně postupovat tak, aby byl skutkový stav zjištěn co nejúplněji (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), jinak by bylo jeho rozhodnutí zatíženo napadnutelnou vadou v přezkumném řízení (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 17. 6. 2010, čj. 1 Afs 85/2009 - 104, publ. pod č. 2148/2010 Sb. NSS, *DOKOTEX-PLUS*, body 59 násl.). V dané věci vyplynuly rozpory mezi výpověďmi svědků o skutečnostech týkajících se společnosti RENOMÉ. Žalovaný proto vyzval dne 6. 6. 2008 stěžovatelku k předložení jednotlivých dílčích dodacích listů, jejichž existence vyplynula z provedených výslechů (např. svědka M.). Nemohl se totiž spokojit s dosavadními skutkovými zjištěními a v dokazování pokračoval.

[75] Stěžovatelka nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že výpovědi svědků byly předem připraveny. Žalovaný skutečně uvedl, že odpovědi navržených a vyslechnutých svědků „vykazovaly shodné znaky, svědčící o připravenosti ke svědecké výpovědi o předem známé skutečnosti“, jejich výpovědi se však dle názoru žalovaného „nedostaly do vzájemných rozporů, zejména pokud jde o přijetí prací od firem RAVIOR, s. r. o. a ARTDECO Building, s. r. o.“. Tyto závěry však nemohl použít ve vztahu ke společnosti RENOMÉ, neboť jak bylo uvedeno výše, jejich odpovědi se do vzájemných skutkových rozporů dostaly. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat –nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (srov. věc *EURO PRIM*, již cit. v bodě [73]).

[76] Výpovědi těchto osob žalovaný průběžně hodnotil a seznámení s hodnocením zaslal stěžovatelce (viz přílohy č. 91, 92 a 94 správního spisu). Současně jí vyzval, k předložení listinných důkazních prostředků, jejichž existence vyplynula ze svědeckých výpovědí. Výpovědi svědků hodnotil jak samostatně, tak ve vzájemných souvislostech, a to i ve vztahu k dalším skutečnostem, které v řízení vyšly najevo.

[77] Není proto pravdivé tvrzení, že žalovaný v případě plnění společností RAVIOR a ARTDECO považoval vyslechnuté svědky za věrohodné a v případě prokazování nároku na odpočet na základě plnění od společnosti RENOMÉ nikoliv. Pochybnosti žalovaného o nestrannosti svědeckých výpovědí ostatně ani nejsou hlavním důvodem, pro který žalovaný odvoláním nevyhověl, resp. vyhověl pouze částečně. Hlavním důvodem zůstalo neprokázání faktického převzetí stavebního materiálu v souladu s údaji uváděnými na fakturách společnosti RENOMÉ, a to ani uvedenými výpověďmi svědků, jež stěžovatelka sama navrhla.

[78] Z obsahu daňového spisu je zřejmé, že bylo provedeno rozsáhlé dokazování, vždy za účasti stěžovatelky. Způsob, jakým správní orgány vyhodnotily výsledky provedeného dokazování, 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. Správce daně i žalovaný těmto požadavkům dostáli.

[79] Pokud tedy městský soud v souvislosti s výslechy svědků M., K. a V. uvedl, že byly hodnoceny v souladu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, jeho závěr je zcela správný a vyplývá z předložených dokladů. Z obsahu napadených rozhodnutí o odvolání je zjevné, z jakých důvodů žalovaný tyto výpovědi neosvědčil jako důkaz o přijetí předmětných plnění.

[80] Stěžovatelka je přesvědčena, že existenci dílčích dodacích listů (poznámek některých stavbyvedoucích v sešitech) prokazují svědecké výpovědi předvolaných svědků. Žalovaný dílčí dodací listy považuje za „prvotní doklady“, avšak vůbec neuvádí, co tento pojem znamená nebo ve kterém právním předpise je upraven. Stěžovatelka zastává názor, že žalovaný tyto důkazy nehodnotil ve svých souvislostech v celém svém obsahu, což je v rozporu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelka namítá, že za faktury dodavatele a jejich správnost nenese odpovědnost.

[81] V této části kasačních námitek dále stěžovatelka napadá zprávy o daňových kontrolách. V těchto zprávách se uvádí, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelného plnění, tj. nárok na odpočet DPH, ovšem neuvádí se žádné právní závěry ani skutková zjištění, která by tento závěr odůvodňovala. Žalovaný v odvolacím řízení setrval na tomto názoru, aniž by ho podpořil dalšími právními úvahami nebo skutečnostmi. Stejně tak postupoval i městský soud. S odkazem na usnesení NSS ve věci *SÜD* (již cit. v bodě [31] výše) stěžovatelka konstatuje, že nestačí, pokud odvolací orgán pouze konstatuje nesprávnost argumentace odvolatele, aniž by současně uvedl, v čem tato nesprávnost spočívá. Nárok na odpočet DPH přitom není závislý na tom, v jakém stavu má dodavatel daňového subjektu své účetnictví. V tomto ohledu se stěžovatelka domnívá, že správce daně nepřípustně rozšířil podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH.

[82] Konečně, stěžovatelka tvrdí, že žalovaný se nezabýval znaleckým posudkem z oboru stavebnictví, který mu předložila. Jinak by zjistil, že použitý materiál na příslušných stavbách odpovídá druhu stavebního materiálu, který dodávala společnosti RENOMÉ. Mezi stranami je přitom nesporné, že tyto dodávky materiálu stěžovatelka řádně zaplatila (spárované saldo položky). Bylo by proto v rozporu s cílem podnikatelské činnosti stěžovatelky, aby za stejný materiál platila dvakrát.

[83] Při ověřování těchto tvrzení ze spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující. V této otázce je nutno vycházet právě z výpovědí svědků, zejména M. v protokolu o ústním jednání ze dne 17. 3. 2008 (správní spis, příloha č. 84). Z něj vyplynul způsob převzetí stavebního materiálu na stavbách. Jednotlivé dodávky se nikam nezapisovaly, úkolem stavbyvedoucích bylo převzít materiál na stavbu podle příslušného harmonogramu stavby, a to na základě jednotlivých dodacích listů; oni sami objednávky nevystavovali. Přímo na stavbě byly dodací listy podepsány řidičem, který materiál přivezl a pracovníkem stěžovatelky. Po nashromáždění většího počtu dílčích dodacích listů byly předány do účtárny, kde z nich byly vytvořeny souhrnné dodací listy; až na základě nově vytvořených souhrnných dodacích listů byla vystavena faktura. Dílčí dodací listy byly přílohou faktur vystavených společností RENOMÉ, z nichž stěžovatelka uplatňovala nárok na odpočet. Prvotní dodací listy stěžovatelka ani na výzvu žalovaného nedoložila.

[84] Městský soud se těmito otázkami dostatečně zabýval na s. 18 třetí odstavec a s. 20 druhý odstavec svého rozsudku. Městský soud dále konstatoval, že prvotní dodací listy prokazující skutečně dodaný stavební materiál určitého druhu, množství od konkrétního dodavatele, převzatý v přesně určený čas s podpisy oprávněných osob, stěžovatelka ani na výzvu žalovaného ze dne 6. 6. 2008 nepředložila. Skutečnost, že se na existenci dílčích dodacích listů shodlo několik svědků, sama o sobě na prokázání nároku na odpočet DPH nepostačuje.

[85] Z celkového průběhu daňového řízení je zřejmé, že správce daně jakož i žalovaný hodnotili důkazy průběžně a o jejich hodnoceních stěžovatelku vždy informovali (pokud se nejednalo o výslechy svědků, u kterých byla přítomna osobně). Postupovali tak v souladu s § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Jelikož nebylo možné tvrzení stěžovatelky na základě jí předložených účetních dokladů dostatečně spolehlivě prokázat, vyzvali stěžovatelku, aby shodu náležitostí účetních dokladů se skutečností, kterou tvrdila, prokázala jiným způsobem, a to doložením dílčích dodacích listů. Existence dílčích dodacích listů jakožto prvotních dokladů vyplynula ze svědeckých výpovědí. Předložené faktury od společnosti RENOMÉ nemohou být považovány za řádné daňové doklady, pokud tuto shodu neprokazují.

[86] Žalovaný použil pojem prvotních dokladů, aniž by tento pojem blíže specifikoval. Stěžovatelka má pravdu v tom, že pojem „prvotní doklad“ ani jeho náležitosti nejsou výslovně v žádném právním předpisu upraveny. Prvotními doklady se obecně nazývají písemnosti, na základě kterých jsou později vystavovány doklady účetní. Z pohledu daňového práva to budou nejčastěji příjmové a výdajové doklady o nákupu a prodeji. Jejich forma může být velmi rozmanitá (faktura, paragon, účtenka, výpis z účtu, atd.). Náležitosti, které musí takový doklad splňovat, budou proto často odpovídat účetním

dokladům (např. datum vystavení, výstavce, identifikace předmětu koupě, konkrétní peněžní částka nebo množství, apod.). Stěžovatelka jistě nežije ve virtuálním světě právních pojmů či jiných definic a určitě je sama schopna posoudit, co se rozumí skutečným stavem dodávek od jejich dodavatelů, deklarovaných v předložených fakturách. Navíc ji k tomu správce daně neustále vybízel výzvami.

[87] Lze se proto domnívat, že stěžovatelka nepřezkoumatelnost závěrů žalovaného v těchto otázkách namítla zcela účelově, aniž by se kdy pokusila tyto námitky vznést již v řízení daňovém. Byly-li by jí skutečně tyto pojmy nejasné, měla tyto nejasnosti namítat již u svého správce daně. I pro daňové řízení totiž platí zásada součinnosti správce daně a daňového subjektu (§ 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Pro úplnost lze jen dodat, že ve spisu je jako příloha č. 52 správního spisu založena odpověď stěžovatelky na výzvu správce daně ze dne 6. 6. 2008. V ní uvádí, že požadované dílčí dodací listy již k dispozici nemá a ze žádné právní normy jí nevyplývá povinnost je uchovávat. Pokud tyto doklady stěžovatelka skutečně neuchovala, nepostupovala v souladu s péčí řádného hospodáře a vystavila se tak riziku, že v budoucnosti bude nést tíživé důsledky, což se nakonec i stalo.

[88] Po skončení daňových kontrol vydal správce daně za příslušná zdaňovací období zprávy o kontrole daně z přidané hodnoty, S těmito zprávami se stěžovatelka prostřednictvím svého zplnomocněného zástupce řádně seznámila, neuplatnila přitom žádné námitky a zprávy stvrdila svým vlastnoručním podpisem dne 21. 8. 2007. V kasační stížnosti však stěžovatelka namítla, že uvedené zprávy neobsahovaly důvod, pro který správce daně dospěl k neuznatelnosti nároku na odpočet DPH.

[89] S tímto tvrzením stěžovatelky taktéž nelze souhlasit. Zdejší soud již v minulosti konstatoval, že „[z]*e zprávy o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) musí být zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v řízení předloženy, jak byly hodnoceny, popřípadě zda a proč považoval správce daně jejich množství za nedostatečné.*“ (srov rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2006, čj. 1 Afs 55/2005 - 92, publ. pod č. 939/2006 Sb. NSS). Těmto požadavkům správce daně dostál. Zpráva podrobně uvádí okolnosti průběhu daňové kontroly a skutková zjištění, která vyplynula z dokazování (viz správní spis, příloha č. 35 a 37, vždy bod III. zprávy).

[90] Žalovaný v rozhodnutí o odvolání konstatoval, že správce daně ve zprávě chronologicky popsal průběh daňové kontroly, uvedl konkrétní listiny a doklady, které mu byly předloženy, uvedl písemnosti, které zaslal stěžovatelce a pokud na ně reagovala, tak i její reakce. Seznámil stěžovatelku s vlastními zjištěními a jejich vyhodnocením v návaznosti na příslušné daňové předpisy (zákon o DPH a zákon o správě daní a poplatků). Závěry správce daně jsou ze zprávy tedy zřejmé. Tato konstatování lze jen potvrdit. Výsledek daňových kontrol nemohl být z pohledu stěžovatelky nijak překvapivý, ve zprávách nejsou uvedeny nové skutečnosti, se kterými by předem stěžovatelku správce daně neseznámil.

[91] 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, čj. 1 Afs 3/2003 - 68). Tím je míněno, že je pouze a jen v zájmu daňového subjektu, aby si v případě, že se rozhodne uplatňovat slevy a odpočty na daních, řádně vedl účetnictví a související evidence. Jedině tak bude schopen věrohodně uplatňované nároky prokázat a doložit.

[92] V této souvislosti nelze proto akceptovat ani námitku stěžovatelky, že jí je dáváno k tíži pochybení jiného daňového subjektu – zde společnosti RENOMÉ. Takový postup 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, Sb. rozh. 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.

[93] Stěžovatelka jistě není povinna prokazovat skutečnosti týkající se daňové povinnosti jiného daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 3. 2005, čj. 5 Afs 131/2004 - 45, publ. pod č. 599/2005). V dané věci však měla prokazovat skutečnosti týkající se její vlastní daňové povinnosti. Stěžovatelka přitom vůbec neprokázala, že deklarované zboží na vystavených fakturách přijala právě od společnosti RENOMÉ. V tomto smyslu není na místě stěžovatelčina argumentace o neoprávněném přenesení tíživých důsledků podvodného jednání společnosti RENOMÉ. Zdejší soud se proto ztotožnil se závěrem městského soudu o bezvýznamnosti této argumentace (obdobně viz též rozsudek NSS ze dne 7. 12. 2011, čj. 1 Afs 51/2011 - 105).

[94] Pokud jde o předložený znalecký posudek, stěžovatelka namítla, že se jím žalovaný nezabýval. Tato námitka není pravdivá. Z dokumentu označeného „Seznámení s hodnocením důkazního prostředku – znalecký posudek č. 607-038/2008 – „Posouzení objemu použitých stavebních materiálů a provedených prací dle dodavatelských faktur při realizaci staveb firmou Konstruktis, a. s., Kolbenova 616/34, Praha 9 - Vysočany“ ze dne 10. 10. 2008, který byl podle údaje na přiložené doručence stěžovatelce doručen dne 16. 10. 2008 (resp. jejímu daňovému poradci dne 10. 11. 2008), zřetelně vyplývá, že se jím žalovaný skutečně zabýval. Po jeho posouzení však vyhodnotil tento znalecký posudek tak, že tento posudek jen potvrdil rozpory v předložených dodavatelských fakturách ve vazbě na skutečné potřeby stavby a k nim se vztahující projektovou dokumentaci a rozpočty. Nevyvrátil ani pochybnosti žalovaného o skutečném přijetí stavebního materiálu od společnosti RENOMÉ, dokonce ani nepotvrdil tvrzení stěžovatelky o použití stavebního materiálu v rozsahu, v jakém byl fakturován. Relevantnost znaleckého posudku je snížena i skutečností, že byl vypracován pouze na základě údajů poskytnutých stěžovatelkou, tj. sporných faktur uvedených tří společností (RAVIOR, ARTDECO, RENOMÉ), stavebních deníků, projektových dokumentací a položkového rozpočtu. Znalci z oboru stavebnictví byli nuceni vycházet pouze z těchto dokladů, přičemž po spárování příslušných dokladů zůstaly některé nepřiřaditelné, a to v hodnotě přesahující 6 mil. Kč. Ze svědeckých výpovědí, z účetnictví stěžovatelky a ze spisového materiálu však jasně vyplynulo, že na příslušné stavby dodávali stavební materiál i jiné společnosti.

[95] Městský soud se této otázce věnuje na s. 18 napadeného rozsudku (poslední odst. dole). Nejenže na základě obsahu spisu dospěl k závěru, že tento důkaz žalovaný provedl a v napadených platebních výměrech se s ním vypořádal, dále zjistil, že tento posudek

neprokazuje skutečnosti tvrzené stěžovatelkou. Byl sice předložen znalecký posudek, který posuzoval objem použitých stavebních materiálů a provedených prací dle dodavatelských faktur společností ARTDECO, RAVIOR a RENOMÉ na stavbách stěžovatelky v termínu od června 2003 do prosince 2003, nicméně faktické přijetí materiálu od společnosti RENOMÉ v množství, druhu a ke dni, který je uveden na vystavených fakturách, z posudku nevyplývá. Z tohoto důvodu se městský soud správně ztotožnil se závěrem žalovaného, že stěžovatelka ani tímto důkazním prostředkem neprokázala, že dodávky materiálu pocházely vskutku od společnosti RENOMÉ.

[96] Uplatnění nároku na odpočet DPH za současného splnění zákonných podmínek je právem stěžovatelky. Bylo na ní, aby oprávněnost nároku prokázala. Správce daně jakož i žalovaný shledal, že stěžovatelka uplatňovala tento nárok v rozporu s příslušnými předpisy, neboť neprokázala, že plnění (stavební materiál) přijala právě od společnosti RENOMÉ.

[97] Žádný z navržených důkazů v průběhu řízení tedy neprokázal, že dodávky (jejichž existenci správce daně nezpochybnil) skutečně pocházely právě od společnosti RENOMÉ, nikoliv od někoho jiného. Stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ve vztahu k pravdivosti údajů o plátci, který uskutečnil zdanitelné plnění. Nikým nezpochybněná skutečnost, že stavební materiál byl stěžovatelce dodán (ovšem neznámo kým), není relevantní pro nárok na odpočet DPH.

[98] Ze všech výše uvedených důvodu zdejší soud uzavírá, že závěr městského soudu o zákonnosti provedení dokazování žalovaným je naprosto správný. Nelze proto akceptovat tvrzení stěžovatelky o nepřípustné selekci důkazů a libovůli v rozhodování. Veškeré právní závěry žalovaného i městského soudu byly přezkoumatelným způsobem odůvodněny a celkové posouzení věci má oporu v předloženém spisu.

[99] Z tohoto důvodu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěrem městského soudu, který porušení zákona při hodnocení důkazů v daňovém řízení neshledal.

V.
Závěr a náklady řízení

[100] 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. 4 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

[101] 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 15. února 2012

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu