

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobkyně: **P. S.,** zastoupená Mgr. Martinem Chrásteckým, advokátem se sídlem třída Tomáše Bati 1560, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 3. 2012, č. j. 29 Af 50/2011 - 35,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 3. 2012, č. j. 29 Af 50/2011 - 35, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 11. 4. 2011, č. j. 4897/11-1301-706367, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradu nákladů soudního řízení částku 8712 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Martina Chrásteckého, advokáta se sídlem třída Tomáše Bati 1560, Zlín.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného (*pozn.: o odvoláních původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde tedy Finanční ředitelství v Brně, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., tj. v tomto případě Odvolací finanční ředitelství*) ze dne 11. 4. 2011, č. j. 4897/11-1301-706367, bylo zamítnuto odvolání žalobkyně, podané proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Vsetíně (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 10. 2007, č. j. 99725/07/403911/0394 – platebnímu výměru, kterým byla žalobkyni vyměřena za zdaňovací období září 2006 daň z přidané hodnoty ve výši 877 107 Kč.

Výše uvedené rozhodnutí napadla žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) žalobou, která byla rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 30. 3. 2012, č. j. 29 Af 50/2011 - 35, jako nedůvodná zamítnuta.

Ve včas podané kasační stížnosti stěžovatelka uplatňuje stížní důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení a vady řízení, spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, a při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit.

Konkrétně namítala, že žalovaný nedůvodně nevyhověl jejímu návrhu na provedení výslechu svědků (jejích odběratelů) J. S. ml., L. S., V. H., J. P., P. H., P. Š., P. B., D. K., P. V. aj. D., jejichž výpovědi měly objasnit způsob obchodování s dřevní hmotou, neboť její dodavatel KH-SERVIS s.r.o. na základě jejích telefonických objednávek dodával předmětnou dřevní hmotu přímo koncovým odběratelům, kterou jim na své náklady stěžovatelka přímo přepravovala. S ohledem na výpověď jednatele společnosti KH-SERVIS s.r.o. P. Š., že se její obchodní činnosti neúčastnil, měli tito svědci vypovídat zejména o původu zboží dodávaného jim touto společností a ozřejmit, jakým způsobem tato společnost svoji obchodní činnost prováděla. Žalovaný pochybil, jestliže po výslechu jednatele KH-SERVIS s.r.o. dospěl k jednoznačnému závěru, že zboží tímto dodavatelem dodáno nebylo, k jiným důkazům nepřihlédl a další důkazy, zejména výše uvedené výpovědi svědků, které s ohledem na neobvyklost situace mohly potvrdit její tvrzení, odmítl provést s odkazem na jejich nezpůsobilost, čímž předjímal obsah jejich svědeckých výpovědí.

Finanční orgány tedy nerespektovaly její právo na objektivně provedené dokazování, přičemž z výslechu jednatele KH-SERVIS s.r.o. bylo zjištěno, že figuroval jako tzv. „bílý kůň“. Tato skutečnost nemůže jít k její tíži, neboť při své obchodní činnosti jednala s existujícím subjektem zapsaným v obchodním rejstříku, jím vystavené účetní doklady formálně splňovaly náležitosti zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném v rozhodném období (dále jen „ZDPH“). Bylo pak povinností finančních orgánů zajistit, aby všechny osoby zúčastněné na správě daní měly stejná procesní práva, přičemž v obdobných daňových řízeních by se mělo dokazování provádět obdobnými

důkazními prostředky, aby nedocházelo k nedůvodným rozdílům. K tomu stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 42/2008 - 84, v němž byl připuštěn výslech odběratelů daňového subjektu, který měl také osvětlit původ dodaného zboží.

Krajskému soudu stěžovatelka vytkla, že nesprávně posoudil právní otázku přípustnosti navržených svědků, jeho rozsudek je proto nezákonný, neboť jí byla odňata možnost důkazními prostředky vyvrátit chybný závěr správce daně.

K tomu dále poukázala na nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, podle kterého bylo v obdobném případě připuštěno dokazování jinými důkazními prostředky než výpovědí dodavatele daňového subjektu. Krajský soud však dovodil, že šlo o případ částečně skutkově odlišný, v němž jediný jednatel a společník dodavatele daňového subjektu zemřel a nebylo jej možné vyslechnout. Stěžovatelka se přesto domnívá, že pokud v nyní posuzované věci vyšlo najevo, že jednatel dodavatele P. Š. figuroval jako tzv. „bílý kůň“, nevedl si řádně své daňové povinnosti a byl zbaven způsobilosti k právním úkonům, mělo být přistoupeno k výslechu dalších navržených svědků, neboť závěr, že neprokázala svá tvrzení, předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provede navržené důkazy tak, aby byl naplněn požadavek uvedený v ust. § 31 odst. 2, resp. § 92 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), tedy aby byly zjištěny rozhodující skutečnosti co nejúplněji. V dokazování proto mělo být pokračováno, působení jednatele KH-SERVIS s.r.o. v roli tzv. „bílého koně“ nemůže jít k její tíži, žalovaný nemohl mít bez dalšího prokázáno, že k předmětným plněním nedošlo a výpověď P. Š. měla být porovnána s navrženými svědeckými výpověďmi.

Stěžovatelka zdůraznila, že prokázala vše, co dle zákona prokázat měla, tedy jednání s plátcem daně z přidané hodnoty, jehož daňové doklady splňovaly všechny zákonné náležitosti, že za zboží (dřevní hmotu) zaplatila a pokud se tak nestalo, měli tyto skutečnosti prokázat navržení svědci, kteří zboží od KH - SERVIS s.r.o. *přímo odebírali*.

Stěžovatelka také oponovala závěru krajského soudu, že k porušení zásady rovnosti neprovedením navržených výslechů svědků nedošlo, protože ve věci vedené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 9 Afs 42/2008 byl sice v obdobném případě připuštěn výslech odběratelů daňového subjektu, avšak ten byl nakonec nadbytečný, žádné nové skutečnosti neprokázal. V nyní projednávané věci totiž nelze předjímat, že dokazování nemůže nové skutečnosti přinést a mělo být proto v souladu se zásadami rovnosti a předvídatelnosti přistoupeno k výslechu označených svědků. Krajský soud se tak s její obdobnou žalobní námitkou řádně nevypořádal, se závěry žalovaného se ztotožnil, čímž selektoval hodnotu jednotlivých důkazů, aniž by byly provedeny, a dalším svědeckým výpovědím přikládal nižší hodnotu oproti jiným důkazům.

Stěžovatelka shrnula, že dokazování bylo vedeno jednostranně, přestože opakovaně uváděla, co hodlá výslechy svědků prokázat, tedy objasnit způsob obchodování s dřevní hmotou. Tyto důkazy proto byly oprávněně navrženy k prokázání skutečnosti, že jí KH-SERVIS s.r.o. dodávala zboží.

V kasační stížnosti stěžovatelka namítla, že ke konkretizaci okolností, na jejichž základě by měl správce daně vyslechnout její odběratele, nebyla vyzvána a výslech daných svědků byl považován za nezpůsobilý k objasnění podrobností obchodního vztahu mezi ní a jejím dodavatelem, ačkoliv tito svědci mohli být a byli fyzicky přítomni při sjednávání objednávek dodávky dřevní hmoty mezi ní a jejím dodavatelem, při výběru dřevní hmoty na skladě jejího dodavatele a při kontrole dodávky.

Tímto postupem při dokazování došlo k vadám řízením spočívajících v tom, že skutková podstata, z níž žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto vadu měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit.

Navrhuje proto, aby rozsudek Krajského soudu v Brně byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti stěžovatelky s poukazem na to, že jej nestíhalo důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že k plnění mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem nedošlo. Naopak stěžovatelka neprokázala, že k tomuto plnění fakticky došlo. Se závěry krajského soudu se ztotožnil a odkázal na jeho odůvodnění se zdůrazněním, že pro uznání nároku na odpočet nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zúčtovaného daňového dokladu, ale faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

Ze spisového materiálu, tak jak byl předložen krajskému soudu, bylo zjištěno, že v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2006 stěžovatelka vykázala vlastní daňovou povinnost ve výši 35 848 Kč. Správce daně prvního stupně poté na základě provedeného vytýkacího řízení stěžovatelce vyměřil vlastní daňovou povinnost ve výši 877 107 Kč (tj. vyšší o 841 259 Kč), která odpovídá výši neuznaného odpočtu daně z přidané hodnoty u plnění přijatých od dodavatele KH - SERVIS s.r.o.

Proti platebnímu výměru ze dne 16. 10. 2007 podala stěžovatelka odvolání, o němž rozhodl žalovaný nejprve rozhodnutím ze dne 10. 3. 2008, č. j. 4503/08-1300-701473, kterým její odvolání zamítl, avšak toto rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 28. 5. 2010, č. j. 29 Ca 97/2008 - 40, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. V rozsudku ze dne 28. 5. 2010 krajský soud neshledal důvodné námitky stěžovatelky vytýkající neprovedení svědeckých výslechů J. S. ml., L. S., V. H., J. P., P. H., P. Š., P. B., D. K., P. V. aj. D. s tím, že tito odběratelé stěžovatelky nemohou svou svědeckou výpovědí poskytnout relevantní informace ohledně jednotlivých nákupů stěžovatelky od KH-SERVIS s.r.o. a vyjádřit se k pravdivosti jí předložených daňových dokladů, neboť se jich nijak netýkají. Odlišnou však shledal situaci ohledně možnosti provedení svědeckého výslechu jednatele KH-SERVIS s.r.o. P. Š., jehož výpověď by mohla objasnit odůvodněnost odpočtu daně z přidané hodnoty provedeného stěžovatelkou, protože způsobilost být slyšen jako svědek má každá fyzická osoba, tj. rovněž jednatel P. Š., který byl zbaven způsobilosti k právním úkonům. Z tohoto důvodu rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 3. 2008 krajský soud zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení s tím, že po ověření zdravotního stavu P. Š. bude třeba rozhodnout o tom, zda je jeho výslech možné provést či nikoliv.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 4. 2011, č. j. 4897/11-1301-706367, odvolání stěžovatelky opětovně zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. V odůvodnění svého rozhodnutí shrnul postup správce daně včetně jeho zjištění v rámci vytýkacího řízení, odkázal na rozsudek krajského soudu ze dne 28. 5. 2010 s tím, že dokazování bylo doplněno výslechem jednatele dodavatele P. Š., zhodnotil důkazní prostředky a vypořádal se s odvolacími námitkami stěžovatelky. Dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala faktické přijetí dřevní hmoty v září 2006 od společnosti KH-SERVIS s.r.o. a tedy splnění podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 a § 73 ZDPH. Nevyhověl návrhu stěžovatelky na provedení jí označených svědků – jejích odběratelů s poukazem na rozsudek krajského soudu ze dne 28. 5. 2010 a odůvodněním, že obchodní vztah – prodej dřevní hmoty společností KH-SERVIS s.r.o. stěžovatelce nemůže být prokázán výpovědí jejích odběratelů, neboť nebyli účastníky předmětného obchodního vztahu. Navržené důkazní prostředky tedy nejsou způsobilé prokázat přijetí zdanitelného plnění stěžovatelkou od KH-SERVIS s.r.o., proto nebyly ani provedeny.

Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2011 podala stěžovatelka žalobu ke Krajskému soudu v Brně. V žalobě namítla, že žalovaný neprovedl jí navržené výslechy daných svědků (odběratelů), aniž by řádně zdůvodnil, proč tak postupoval a své rozhodnutí v tomto směru odůvodnil jen výše uvedeným způsobem. Stěžovatelka namítala s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, že nebylo respektováno její právo na objektivně provedené dokazování, neboť skutečnost, že jednatel KH-SERVIS s.r.o. byl v postavení tzv. „bílého koně“, nemůže jít k její tíži, protože při své obchodní činnosti jednala s existujícím subjektem zapsaným v obchodním rejstříku, jím vystavené účetní doklady formálně splňovaly náležitosti ZDPH. Ke zjištění rozhodných skutečností navrhla provedení výslechů konkrétních svědků, jejichž výpověďmi měl být objasněn způsob obchodování s dřevní hmotou a osvětlen způsob, jakým společnost KH-SERVIS s.r.o. prováděla svou obchodní činnost *„kdy dodavatel společnost KH-SERVIS s.r.o. na základě telefonických objednávek, realizovaných prostřednictvím P. S., dodával zmiňovanou dřevní hmotu přímo koncovým odběratelům, kterou žalobkyně těmto na své náklady přímo*

přepravovala.“ Již v žalobě namítla, že ve věci vedené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 9 Afs 42/2008 byl připuštěn výslech odběratelů daňového subjektu s tím, že z provedeného dokazování nelze dovodit, že zdanitelná plnění neproběhla tak, jak jsou deklarována na daňových dokladech a skutkový stav nebyl objektivně zjištěn.

Napadeným rozsudkem krajského soudu byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Nedůvodnou shledal krajský soud námitku ohledně neprovedení stěžovatelkou navržených výslechů svědků – jejích odběratelů. Krajský soud poukázal na to, že stěžovatelka popsala způsob obchodování s dřevní hmotou tak, že *„dodavatel, společnost KH-SERVIS, s.r.o., zastoupená jednatelem P. Š., na základě telefonických objednávek realizovaných prostřednictvím P. S., dodávala zmiňovanou dřevní hmotu přímo koncovým odběratelům, kterou těmto na své náklady přímo přepravovala.*“ Ze svědecké výpovědi P. Š., jednatele KH-SERVIS s.r.o. však vyplynulo, že k předmětným dodávkám dřevní hmoty stěžovatelce dodavatelem KH-SERVIS s.r.o., jím zastoupené, v rozhodném období nedošlo, a to nejen s ohledem na jeho osobu a způsob života, ale zejména proto, že prodej dřevní hmoty a vystavení faktur popřel. Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného, že obchodní vztah spočívající v prodeji dřevní hmoty společností KH-SERVIS s.r.o. stěžovatelce nemůže být prokázán výpověďmi jejích odběratelů, neboť nebyli účastni obchodního vztahu mezi ní a jmenovanou společností, proto k tomuto obchodnímu vztahu nemohou ani poskytnout potřebné informace.

Stěžovatelka kasační stížností výslovně uplatnila dva důvody, tzn. nezákonnost posouzení relevantní právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a vady řízení před finančními orgány [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Jak je však patrno z kasační stížnosti, ve skutečnosti jde jen o tvrzené vady řízení spočívající v neprovedení důkazů výslechy stěžovatelkou navržených svědků, jejích odběratelů. O nezákonnost rozsudku krajského soudu by se totiž mohlo jednat jen tehdy, když by tento soud na dané skutkové okolnosti aplikoval chybná ustanovení právních předpisů, anebo by sice vycházel ze správného právního základu, nicméně tento by vyložil způsobem odporujícím běžným výkladovým metodám. Nic takového však stěžovatelka neuvádí, a pokud spatřuje nezákonnost napadeného rozsudku v akceptaci neprovedení navržených důkazů, nejde ve skutečnosti o nezákonnost ze strany krajského soudu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ale o výtku ve vztahu ke krajskému soudu, že nezjistil namítané vady řízení před finančními orgány, což je však kasační důvod podřazený pod písm. b) citovaného ustanovení s. ř. s. Proto se Nejvyšší správní soud v dalším zaměřil výhradně na posouzení naplnění tohoto kasačního důvodu, vázán výslovně uplatněnými stížnostními námitkami.

Rozhodující ve věci samé je posouzení právní otázky dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy jestli stěžovatelce vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a zejména zda tento nárok ve smyslu § 72 ZDPH prokázala.

Plátce daně z přidané hodnoty má za splnění určitých podmínek nárok uplatnit si odpočet daně z přidané hodnoty, a tak si snížit svůj základ daně. Tento nárok vyplývá z § 72 ZDPH, který rovněž vymezuje základní podmínky pro uplatnění tohoto nároku. Podle odstavce prvního citovaného ustanovení nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

Odstavec druhý téhož ustanovení potom stanoví, u kterých přijatých zdanitelných plnění lze nárok uplatnit. Podle § 73 odst. 1 ZDPH plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví. V případě splátkového nebo platebního kalendáře je tato podmínka splněna zaúčtováním jednotlivých částek uvedených na těchto daňových dokladech, popřípadě jejím zaevidováním podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.

Podle § 264 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění zákona č. 30/2011 Sb. (dále jen „daňový řád"), řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.

V projednávané věci bylo řízení před finančními orgány zahájeno za účinnosti ZSDP, některé úkony (zejména výslech jednatele KH-SERVIS s.r.o.) však byly učiněny již za účinnosti daňového řádu, jednotlivé úkony je proto třeba posuzovat ve smyslu § 264 odst. 1 daňového řádu podle ZSDP nebo daňového řádu v závislosti na době jejich provedení.

Podle § 31 odst. 9 ZSDP 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 § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 téhož ustanovení pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

Ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP pak stanoví, že správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

Obdobně podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Citovaná ustanovení ZSDP a daňového řádu v zásadě shodně vymezují základní otázku týkající se břemene tvrzení a břemene důkazního, tj. základních otázek daňového řízení, které je nutno zodpovědět v každém jednotlivém případě. Otázkou distribuce břemene tvrzení, ale především problematického břemene důkazního, se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud. Ten ve svém nálezu pléna ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dovodil, že § 31 odst. 9 ZSDP je nutno vykládat tak, že *„nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Taková úprava důkazního břemene v daňovém řízení není v rozporu s ustanovením čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ani s jinými*

ústavně zaručenými právy a svobodami". Na tento nález pléna Ústavní soud dále navázal např. v nálezu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/2005, v němž uvedl, že „*důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. V daňovém řízení stíhá daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Důkazní břemeno se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.*" Nejvyšší správní soud se danou problematikou rovněž zabýval, příkladmo je možno citovat rozsudek ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115, uvedený pod č. 1663/2008 Sb. NSS (dostupný také na www.nssoud.cz), v němž bylo uvedeno, že důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 ZSDP stíhá daňový subjekt ohledně všech skutečností, které v daňovém přiznání uvedl, resp. byl povinen uvést nebo k nimž byl správcem daně vyzván. Důkazní břemeno ve smyslu citovaného ustanovení je postaveno na prokázání toho, co daňový subjekt tvrdí, resp. uvádí v daňovém přiznání. V daném rozsudku bylo rovněž v souladu s judikaturou Ústavního soudu akcentováno, že důkazní břemeno ve smyslu citovaného ustanovení však není postaveno na prokázání „negativní skutečnosti", tedy toho, co daňový subjekt sám netvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 42/2011 - 65, dostupný na www.nssoud.cz). Uvedené závěry jsou použitelné i pro právní úpravu danou daňovým řádem.

Je tedy patrno, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu. Nicméně je nutno podotknout, že prokáže-li správce daně v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP (§ 92 odst. 5 písm. c/ daňového řádu) důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen v intencích § 31 odst. 9 ZSDP (§ 92 odst. 3 daňového řádu) prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (k tomu srovnej např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS a dostupný rovněž na www.nssoud.cz).

Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty má daňový subjekt pouze tehdy, pokud splní podmínky stanovené v § 72 a § 73 ZDPH a v souladu s § 31 odst. 9 ZSDP (§ 92 odst. 3 daňového řádu) bez jakýchkoli pochybností prokáže faktické přijetí zdanitelného plnění v souladu se svými tvrzeními. V návaznosti na výše uvedené je nutno podotknout, že zpravidla nepostačí, pokud daňový subjekt pouze předloží bezvadné daňové doklady (faktury či jiné doklady). V případě jistých pochybností je nutno předložené faktury a jiné doklady podložit i dalšími důkazy, které tvrzení z dokladů vyplývající jednoznačně potvrdí (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, dostupný na www.nssoud.cz).

Z obsahu spisu dále plyne, že správci daně podala stěžovatelka dne 24. 10. 2006 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2006, v němž vykázala vlastní daňovou povinnost ve výši 35 848 Kč. Z důvodu pochybností o pravdivosti a průkaznosti

údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných v oddílu B. přiznání, neboť se uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění odlišují od údajů, které stěžovatelka běžně vykazuje, vyzval správce daně stěžovatelku výzvou ze dne 1. 11. 2006, aby se ke vzniklým pochybnostem vyjádřila, prokázala rozhodné skutečnosti a předložila důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období. Výzvou ze dne 20. 3. 2007 pak správce daně vyzval stěžovatelku podle § 43, 31 odst. 9 ZSDP, aby ve věci vytýkacího řízení k daňovému přiznání k dani z přidané hodnoty za září 2006 prokázala a doložila oprávněnost nároku na odpočet daně u přijatých plnění za pořízení dřevní hmoty z blíže specifikovaných faktur, v nichž je jako dodavatel uvedena společnost KH-SERVIS s.r.o., neboť se mu nepodařilo prověřit, že výše uvedené doklady jsou daňové doklady pro nárok na odpočet daně dle ZDPH. Podáním datovaným dnem 16. 7. 2007 navrhla stěžovatelka k prokázání *„způsobu obchodování s dřevní hmotou, kdy dodavatel, společnost KH-SERVIS s.r.o., zastoupená jednatelem P. Š., na základě telefonických objednávek realizovaných prostřednictvím P. S., dodávala zmiňovanou dřevní hmotu přímo koncovým odběratelům, kterou těmto na své náklady přímo přepravovala“*, provedení svědeckých výslechů jednatele dodavatele P. Š., J. S. ml., L. S., V. H., J. P., jednatele společnosti PILA KRÁLOV s.r.o., P. H. a R. J., P. Š. a P. B., předsedu představenstva společnosti KOTRLA a.s. D. K., jednatele společnosti Exwood s.r.o. P. V. a dále J. D. Poté správce daně vydal platební výměr ze dne 16. 10. 2007, o kterém žalovaný rozhodl rozhodnutím ze dne 10. 3. 2008. Po zrušení tohoto rozhodnutí rozsudkem krajského soudu ze dne 28. 5. 2010 a vrácení věci k dalšímu řízení, bylo dokazování doplněno o rozsudek Okresního soudu v Bruntále ze dne 21. 9. 2006, č. j. 50 NC 354/2005 - 80, 9 Sv 832/2005, který právní moci nabyl dne 4. 11. 2006, jímž byl k návrhu podanému dne 27. 12. 2005 P. Š. (jednatel KH-SERVIS s.r.o.) zbaven způsobilosti k právním úkonům, a z jehož odůvodnění plyne, že k datu jeho vydání byl jmenovaný bez existenčního zajištění, žil ve stanu na zahradě známého Š. D., kterého nechával manipulovat se svými financemi, nemá žádnou konstruktivní představu ohledně další existence. Dosavadní vývoj svědčí pro to, že při dané úrovni intelektových schopností, odpovídající pásmu tzv. lehké mentální retardace, jsou jeho rozpoznávací i ovládací schopnosti pouze částečné, nikoliv podstatně snížené. Není schopen samostatného řešení běžných životních situací, v těchto selhává. Z toho pak plynou negativní dopady jeho manipulovatelnosti negativním směrem, s čímž je spjata předchozí kriminální anamnéza, kdy plnil úlohu tzv. „bílého koně“. Dále se z odůvodnění tohoto rozsudku podává, že usnesením Okresního státního zastupitelství v Olomouci ze dne 22. 3. 2006, č. j. 1 Zt 77/2005-55, bylo zastaveno trestní stíhání vedené proti jmenovanému, neboť nebyl v době činu pro nepříčetnost trestně odpovědný, v této věci byl vypracován znalecký posudek, v němž znalci dospěli k závěru, že P. Š. trpí vrozeným a trvalým defektem intelektu ve smyslu lehké mentální retardace. Vzhledem k poměrně značné složitosti spáchaného trestného činu podvodu, defektu intelektu a symplexně strukturované osobnosti, došlo beze sporu k významnému snížení rozpoznávací a ovládací schopnosti. Schopnost ovládací byla snížena měrou podstatnou, schopnost rozpoznávací byla natolik narušena, že je nutné připustit až její úplné vymizení, jmenovaný byl nástrojem ve vzájemných jednáních mezi dalšími osobami. Dožádaným správcem daně byl P. Š. vyslechnut jako svědek dne 8. 2. 2011 a podle jeho výpovědi stěžovatelce v září 2006 žádné dřevo neprodal a předmětné faktury nevystavil. Jednatelem KH-SERVIS s.r.o. se stal v době, kdy bydlel v K. na Armádě spásy, stýkal se s Š. D., který jej seznámil s panem R. z Opavy, který mu nabídl možnost legálního podnikání. Chtěl po něm půjčit občanský

průkaz, domluvili se, že nechá udělat razítko s názvem a údaji, které mu dal napsané na lístku, dal mu na to peníze. Nechal si udělat razítko a za tuto službu dostal 1000 Kč a krabičku cigaret. Občanský průkaz a razítko mu pak R. vrátil cca za měsíc. Jednou jel s D. do Zlína, kde se setkali se stěžovatelkou, byli v nějakém hotelu, kde se představili a pak jej D. poslal hned do auta, ať na něj počká. Nevzpomíná si, zda někdy R. nebo někomu jinému podepisoval nějaké dokumenty. Jednou mu R. řekl, že KH-SERVIS s.r.o. se zabývá nákupem a prodejem, nic bližšího však neví. Stěžovatelka ve svém vyjádření ze dne 17. 3. 2011 setrvala na svých předchozích stanoviscích s tím, že veškeré obchodní transakce proběhly tak, jak dříve uvedla. Trvala na provedení výslechů již označených svědků – odběratelů, jimiž měl být *„objasněn způsob obchodování s dřevní hmotou, kdy dodavatel, společnost KH-SERVIS s.r.o., zastoupená jednatelem P. Š., na základě telefonických objednávek realizovaných prostřednictvím P. S., dodávala zmiňovanou dřevní hmotu přímo koncovým odběratelům, kterou těmto na své náklady přímo přepravovala. Tudíž tyto osoby se neměly vyjadřovat toliko k otázce, že dřevní hmotu nakupovaly od daňového subjektu, nýbrž k samotnému obchodování se společností KH – SERVIS s.r.o. Daňový subjekt má za to, že výslech těchto svědků je stěžejním důkazem o tom, že předmětná plnění vyplývající z kontrolovaných účetních dokladů řádně proběhla. Dále všechny tyto výpovědi mají vyvrátit tvrzení jednatele KH – SERVIS s.r.o.“*

Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Právní úprava správního soudnictví klade důraz na to, aby všechny důvody, pro něž je rozhodnutí správního orgánu napadáno, byly uplatněny již v řízení před krajským soudem, pokud je to možné. Zákon tedy vyžaduje, aby již v žalobě byly uplatněny všechny důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí nebo všechny vady řízení, které mu předcházelo tak, aby již krajský soud měl možnost se řádně a v úplnosti se všemi žalobními námitkami vypořádat. Pouze tehdy, jestliže stěžovatel nemohl důvody v řízení před krajským soudem uplatnit, může o ně opřít kasační stížnost, avšak v takovém případě je třeba v kasační stížnosti uvést skutečnosti, které bránily takové důvody uplatnit dříve, nejde-li o případ, kdy je taková skutečnost zřejmá z povahy věci, např. jsou-li nově uplatněny důvody týkající se výlučně řízení před krajským soudem. Pokud tomu tak není a kasační stížnost je opřena i o důvody před krajským soudem neuplatněné, nelze k nim ve smyslu citovaného ustanovení přihlížet.

Nejvyšší správní soud se proto nezabýval námitkami stěžovatelky, které neobsahovala žaloba podaná proti rozhodnutí žalovaného, ale stěžovatelkou byly uplatněny až v kasační stížnosti, v níž zejména nově namítla, že nebyla správcem daně vyzvána ke konkretizaci okolností, na jejichž základě by mělo být přistoupeno k výslechu jí navržených svědků.

Stěžovatelka rovněž teprve v kasační stížnosti poprvé uvedla, že tito svědci (odběratelé) mohli být a byli fyzicky přítomni při sjednávání objednávek k dodávce dřevní hmoty mezi ní a jejím dodavatelem, kupř. při výběru dřevní hmoty na skladě jejího dodavatele a při kontrole dodávky dřevní hmoty, v žalobě podané ke krajskému soudu uvedla pouze, že *„dodavatel společnost KH-SERVIS s.r.o. na základě telefonických objednávek,*

realizovaných prostřednictvím P. S., dodával zmiňovanou dřevní hmotu přímo koncovým odběratelům, kterou žalobkyně těmto na své náklady přímo přepravovala“. V tomto případě však nejde o novou námitku, k níž by Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti nemohl přihlédnout, ale jde pouze o rozvinutí skutečností již dříve stěžovatelkou uvedených, k nimž by dotčení svědci měli být vyslechnuti.

Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že pro uznání nároku na odpočet nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.

Účetní doklad vystavený jinou osobou než tou, která ve skutečnosti plnění uskutečnila, nemůže být relevantním důkazem. Na jeho „pravosti“ nemůže ničeho změnit ani žádná svědecká výpověď, ani zjištění, kdo skutečně doklad vystavil, resp. předmětné plnění poskytl. Prokazování uskutečnění plnění a zejména jeho dodavatele takovým dokladem, nemůže vést k závěru o prokázání nároku na odpočet, neboť již sám o sobě nemůže být věrohodný doklad, obsahuje-li údaj, který není pravdivý. Nemohl-li takový důkazní prostředek obstát, bylo na stěžovatelce, aby podle § 31 odst. 9 ZSDP (§ 92 odst. 3 daňového řádu) nabídla důkazní prostředky jiné, avšak takové, které by jí tvrzené skutečnosti mohly prokázat. Za situace, kdy žalovaný vyvrátil skutečnosti na dokladech, které stěžovatelka předložila, dostál své povinnosti ve smyslu § 31 odst. 8 ZSDP (§ 92 odst. 5 písm. c/ daňového řádu) a bylo pouze na stěžovatelce prokázat skutečnosti, které v řízení uplatnila, tj. zejména, zda to skutečně byla společnost KH-SERVIS s.r.o., která zdanitelné plnění poskytla a která je jako dodavatel uvedena na fakturách.

Stěžovatelce musí být současně dána možnost, aby tuto svou důkazní povinnost vůbec mohla splnit, resp. požadavek na prokázání určité skutečnosti musí být objektivně splnitelný.

V projednávané věci se jeví jako nesporné, že stěžovatelka své povinnosti, vyplývající z příslušných daňových zákonů, plnila. V průběhu řízení nebyly zjištěny žádné nedostatky týkající se vedení účetnictví a dokladů o nákupu a následném prodeji zboží. Stěžovatelka v průběhu vytýkacího řízení vyhověla požadavkům správce daně a označila důkazy k prokázání svých tvrzení.

V projednávané věci není sporu o tom, že stěžovatelka předmětným zbožím (dřevní hmotou) disponovala a že ho dále prodala. Důvodem neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty tak není neprokázání faktického přijetí zdanitelného plnění, ale nevyvrácení pochybností finančních orgánů o tom, že stěžovatelka skutečně přijala dodávku dřevní hmoty od dodavatele deklarovaného na předložených dokladech. Žalovaný přitom ve svých pochybnostech vycházel zejména ze skutečnosti, že jednatel údajného dodavatele (KH-SERVIS s.r.o.) popřel uskutečnění daného plnění stěžovatelce tak, jak je deklarováno na souvisejících přijatých a vystavených dokladech.

Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného a rozsudku krajského soudu je přitom zřejmé, že stěžovatelce je vytýkáno právě nepředložení důkazů, kterými by bylo faktické uskutečnění zdanitelného plnění od KH-SERVIS s.r.o. prokázáno. Stěžovatelkou navrhované svědecké výpovědi jejích odběratelů nebyly provedeny, neboť žalovaný dovodil, že obchodní vztah mezi KH-SERVIS s.r.o. a stěžovatelkou jimi nemůže být prokázán, protože nebyli účastníky tohoto vztahu a krajský soud v této souvislosti poukázal na to, že stěžovatelka ani v žalobě dostatečně nekonkretizovala okolnosti, na jejichž základě by měli být její odběratelé vyslechnuti, pouze zopakovala, že by jimi měl být objasněn způsob obchodování s dřevní hmotou a původ tohoto zboží. Dále citoval argumentaci stěžovatelky k těmto důkazním návrhům v žalobě s tím, že z ní není zřejmé, jak by její odběratelé mohli přispět k objasnění podrobností obchodního vztahu mezi ní a jejím dodavatelem.

Jak plyne z hodnocení dokazování a vyvozených právních závěrů finančních orgánů a krajského soudu, za dané situace by v zásadě po popření dodání zboží stěžovatelce společností KH-SERVIS s.r.o. jejím jednatelem neexistoval žádný relevantní důkaz fakticky způsobilý prokázat uskutečnění daného plnění od jmenované společnosti.

Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že P. Š. bylo možné vyslechnout jako svědka, přestože byl pravomocně zbaven způsobilosti k právním úkonům, avšak při hodnocení jeho výpovědi z hlediska její věrohodnosti je k této skutečnosti třeba přihlédnout, jakož i k jeho postavení jednatele společnosti KH-SERVIS s.r.o. Z obsahu spisu totiž plyne, že zjevně již v září 2006, kdy mělo k předmětnému plnění dojít, bylo vedeno řízení o jeho zbavení způsobilosti k právním úkonům, již v této době byl jeho zdravotní stav značně problematický, z jeho výpovědi lze dovodit, že i v nyní posuzovaném obchodním vztahu se stěžovatelkou měl být sám předmětem manipulace jiných osob a ve své pozici jednatele KH-SERVIS s.r.o. jen „nastrčenou“ osobou (tzv. „bílým koněm“). Právě s ohledem na tyto skutečnosti, které jej také mohly případně motivovat i k danému obsahu jeho výpovědi, která svědčí v neprospěch stěžovatelky, nelze bez dalšího stěžovatelce upřít možnost jím uvedené skutečnosti vyvrátit jinými důkazními prostředky a prokázat opak.

Tyto důkazní prostředky, a to právě svědecké výpovědi jejích odběratelů, přitom stěžovatelka k vyvrácení skutečností uvedených P. Š. označila ještě v odvolacím řízení před žalovaným v reakci na jeho výpověď v podání ze dne 17. 3. 2011.

Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení, důvodem neakceptování tohoto návrhu může být také jeho irelevantnost ve vztahu k předmětu řízení, jeho nedostatečná vypovídací hodnota či jeho nadbytečnost.

Stěžovatelka sice přímo v řízení před finančními orgány a krajským soudem neuvedla, jakým zcela konkrétním způsobem se jí navržení svědci - odběratelé měli účastnit případného jednání mezi ní a KH- SERVIS s.r.o. a jakým konkrétním způsobem by mohli prokázat, že jejím dodavatelem byla skutečně tato společnost (tyto skutečnosti uvedla až v kasační stížnosti), avšak na základě jejího popisu způsobu prodeje dřevní hmoty, podle

něhož *měla společnost KH-SERVIS s.r.o.* na základě jejích objednávek *dodávat přímo jejím odběratelům*, nelze bez dalšího vyloučit (i přes stěžovatelkou v průběhu řízení před finančními orgány, krajským i zdejším soudem rozporně uváděnou skutečnost, zda přepravu dřevní hmoty prováděla stěžovatelka nebo KH-SERVIS s.r.o.), že odběratelé stěžovatelky jsou schopni se vyjádřit rovněž k tomu, kdo byl dodavatelem stěžovatelky, kdo jim dřevní hmotu na základě objednávek stěžovatelky přepravoval a případně vyvrátit výpověď P. Š. Ze stěžovatelkou uváděného způsobu nákupu dřevní hmoty od jejího dodavatele a jejího následného prodeje jejím odběratelům je totiž zřejmé, že dřevní hmota neměla být fakticky jejím odběratelům přepravována až od stěžovatelky, ale mělo docházet k její přepravě přímo od jejího dodavatele. Její odběratelé v tomto konkrétním případě proto mohou mít povědomost o tom, odkud (od koho) byla dřevní hmota dovezena, kým byla dřevní hmota stěžovatelce a následně jim ve skutečnosti dodávána. Ostatně stěžovatelka nenavrhovala provedení jejich svědeckých výslechů jen k objasnění způsobu obchodování, ale také k prokázání původu dřevní hmoty, čemuž s ohledem na popsaný způsob obchodování nelze upřít určitou logiku.

Skutečnosti, jaké těmito výpověďmi budou zjištěny, zda budou mít význam pro danou věc, nelze bez jejich provedení nijak předjímat, mohou být zjištěny až po jejich provedení a vyhodnocení v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.

Lze proto shrnout, že stěžovatelka navrhla jako důkazní prostředek k prokázání svých daňových tvrzení ve vztahu k prokázání deklarovaného dodavatele dřevní hmoty svědecké výslechy konkrétních osob, konkrétně uvedla s ohledem na jí popsaný způsob obchodování, k čemu se mohou vyjádřit, tj. k původu předmětné dřevní hmoty (tj. jiným slovy k dodavateli stěžovatelky) a vyvrátit výpověď jednatele KH-SERVIS s.r.o. Jde v zásadě o jediné důkazní prostředky, které má objektivně k dispozici, přesto nebyly finančními orgány k důkazu provedeny, čímž bylo porušeno právo stěžovatelky na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu. Krajský soud tento postup, v jehož důsledku nebylo možno bezpečně posoudit skutkový stav věci, nesprávně jako nezákonný neshledal.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že řízení před finančními orgány trpí vadou spočívající v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu věci, jež mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Stěžovatelka v kasační stížnosti navrhla, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tento návrh odpovídal pravomoci Nejvyššího správního soudu do 31. 12. 2011 (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Dnem 1. 1. 2012 nabyla účinnosti novela s. ř. s. (zákon č. 303/2011 Sb.), která umožňuje, aby Nejvyšší správní soud, dospěje-li k tomu, že kasační stížnost je důvodná, rozsudkem zrušil nejen rozhodnutí krajského soudu, ale aby též dle povahy věci sám rozhodl o zrušení rozhodnutí správního orgánu, za přiměřeného použití § 75, § 76 a § 78 s. ř. s. Na základě uvedené novelizace s. ř. s. je Nejvyšší správní soud nyní bez ohledu na návrh oprávněn zvážit, zda je namístě pouze zrušení rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení, či zda je racionální také současné zrušení rozhodnutí správního orgánu.

V projednávané věci dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že již v řízení před krajským soudem byly důvody pro to, aby rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno a věc mu

byla vrácena k dalšímu řízení. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu, věc mu však nevrátil k dalšímu řízení, neboť současně konstatoval, že pro zrušení rozhodnutí žalovaného byly důvody již v řízení před krajským soudem, který by v dalším řízení, při respektování názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí a vzhledem k charakteru vytýkaného pochybení, nemohl vady napadeného rozhodnutí žalovaného nikterak zhojit. Nejvyšší správní soud proto současně se zrušením rozsudku krajského soudu rozhodl také o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. za přiměřeného použití § 76 odst. 1 písm. b), c) s. ř. s. a § 78 odst. 1, 4, 5 s. ř. s.]. Žalovaný v dalším řízení tedy doplní dokazování o stěžovatelkou navržené svědecké výslechy jejích odběratelů a po jejich provedení je v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů vyhodnotí jednotlivě i ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy.

V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí žalovaného podle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí zdejší soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Stěžovatelka byla od soudních poplatků osvobozena usnesením krajského soudu ze dne 24. 6. 2011, č. j. 29 Af 50/2011 - 25, a její náklady představují jen náklady za zastoupení advokátem v celkové výši 8712 Kč, sestávající z odměny za zastoupení advokátem v řízení před krajským soudem ve výši 4200 Kč za dva úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, podání žaloby) po 2100 Kč podle § 9 odst. 3 písm. f), § 7 bod 5 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2012, k těmto úkonům příslušejícím režijním paušálům po 300 Kč podle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2012, tj. celkem 600 Kč, a náhrada za 21% DPH ve výši 1008 Kč. V řízení o kasační stížnosti pak činí náklady stěžovatelky za zastoupení advokátem celkem částku 2904 Kč, a to za jeden úkon právní služby (podání kasační stížnosti) ve výši 2100 Kč podle § 9 odst. 3 písm. f), § 7 bod 5 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2012, k tomuto úkonu příslušející režijní paušál ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2012, a náhrada za 21% DPH ve výši 504 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 29. listopadu 2013

pokračování

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu