



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **DOMINOTRANS OPAVA s. r. o.**
sídlem Hlavní 88/129, Kylešovice, 747 06 Opava
zastoupený Ing. V.S. daňovým poradcem

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

Shodu s prvopisem potvrzuje

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2017 č. j. 45186/17/5300-21444-711869, ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 10. 2017 č. j. 45186/17/5300-21444-711869 **se zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Ing. V. S., daňového poradce se sídlem Ž. 283/9, O.

Odůvodnění:

1. Žalobní body:

1. Žalobce se svou žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 20. 12. 2017 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2017, č. j. 45186/17/5300-21444-711869 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům, vydaným Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“), ze dne 4. 2. 2016, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011 ve výši 30 000 Kč a penále 6 000 Kč, a za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 ve výši 160 000 Kč a penále 32 000 Kč.
2. Žalobce namítl nezákonnost napadeného rozhodnutí, spočívající v nepřípustném rozšíření jeho důkazní povinnosti. Předmětem sporu je, zda žalobce prokázal, že společnost Dandy Steel s. r. o. (dále jen „Dandy Steel“) poskytla žalobci deklarované plnění - reklamní služby v posuzovaných zdaňovacích obdobích, za které žalobce uplatnil odpočet daně. Žalobce se závěrem o nesplnění své důkazní povinnosti nesouhlasí z několika důvodů. Žalobce předložil k prokázání svého nároku faktury, výpisy z účtu, dokladující zaplacení plnění a smlouvu o reklamě, kterou uzavřel s existujícím a fungujícím subjektem, který plnil své daňové povinnosti a podával daňová přiznání i v posuzovaném období; podle žalobce doměřením daně dojde ke dvojímu zdanění téže částky. Poskytnutí reklamních služeb je přitom nesporné. Žalobce nemohl vědět a ani ovlivnit, s kým jeho dodavatel spolupracoval, a nemá ani povinnost tyto skutečnosti prokázat.
3. Žalovaný dále pochybil při posouzení výpovědi R. B., jednatele společnosti Dandy Steel v době uskutečnění plnění, kterou vyhodnotil jako nevěrohodnou z důvodu neuvedení konkrétních informací, které by objasnily průběh spolupráce. Podle žalobce R. B. uskutečnění sporných plnění prokázal, neboť průběh obchodu popsal. Žalovaný rovněž chybně hodnotil smlouvy o spolupráci, na základě kterých k uskutečnění plnění došlo, jako nekonkrétních a neurčitých. Smlouvy totiž vycházely z mnohaleté spolupráce a nevyžadovaly takovou precizaci jako smlouvy uzavírané mezi subjekty poprvé.

Shodu s prvopisem potvrzuje

4. Žalovaný požaduje po žalobci prokázání skutkových okolností mimo jeho sféru vlivu, konkrétně okolností obchodního vztahu mezi společností Dandy Steel a Jazz Trade s. r. o. (dále jen „Jazz Trade“), se kterou žalobce neměl žádný vztah. Totéž se projevilo i u souběžně probíhající daňové kontroly na dani z příjmu fyzických osob u jednatele žalobce P. H.
5. Žalovaný v rozhodnutí konstatuje, že nezpochybňuje provedení a realizaci reklamy, ale pouze to, že tuto reklamu zajistila společnost Dandy Steel. Podle žalobce tento závěr není pravdivý, což dovozuje ze souběžně probíhající daňové kontroly na dani z příjmů u P. H. Ve věci daně z příjmu fyzických osob proběhlo naprosto stejné dokazování jako u žalobce, žalovaný přesto uzavřel, že nebylo vyvráceno zprostředkování reklamních služeb deklarovanou společností Dandy Steel, tedy že bylo poskytnuto zde sporné plnění, což jsou naprosto protichůdné závěry učiněné tímž správcem daně žalovaným na základě stejných důkazů.
6. Nakonec žalobce namítl procesní pochybení, spočívající v tom, že žalovaný vyslechl jednatele Jazz Trade M. O. pouze jako osobu oprávněnou jednat za tuto společnost, nikoliv jako svědka, ač se o výpověď svědka jednalo. Žalobce sice nikdy nenavrhoval výslech tohoto svědka, ale domáhal se řádného provedení jeho svědecké výpovědi, tak, aby žalobci bylo umožněno se výsledku zúčastnit, což se nestalo; přitom se mohlo jednat o výpověď podstatnou. Tím procesní pochybení žalovaného mohlo mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci.

2. Stanovisko žalovaného

7. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Poukázal na to, že zaúčtování předmětných dokladů nebylo možno v účetnictví Dandy Steel prověřit, neboť tento je pro svého místně příslušného správce daně nekontaktní. Tím vznikly u správce daně pochybnosti o věrohodnosti předložených daňových dokladů, a proto správce daně vyzval žalobce k prokázání přijetí předmětného plnění od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu a ceně, čímž přešla důkazní povinnost zpět na žalobce. Co se týče důkazů, kterými žalobce prokazoval provedení úhrady částek podle předmětných daňových dokladů, tyto samy o sobě při absenci jiných relevantních důkazních prostředků prokazují pouze finanční tok, nikoliv faktické uskutečnění zdanitelného plnění, což bylo uvedeno rovněž v napadeném rozhodnutí. Svou důkazní povinnost žalobce nesplnil. Co se týče výpovědi svědka R. B., žalovaný stejně jako správce daně neshledal předmětný důkaz způsobitelný osvědčit žalobcem tvrzené skutečnosti, neboť s ohledem na rozpory v jeho výpovědi a výpovědi předcházející byla výpověď vyhodnocena jako nevěrohodná. Nadto svědek ani neuvedl žádné konkrétní informace, které by mohly odstranit pochybnosti správce daně. Stejně tak smlouvy o reklamě a propagaci byly vyhodnoceny jako nekonkrétní a nejasné, nezpůsobilé prokázat tvrzení žalobce.
8. Žalobce nebyl nikdy vyzván k tomu, aby prokázal skutečnost mimo sféru svého vlivu, byl pouze povinen vyvrátit pochybnosti správce daně a prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak žalobce sám tvrdil, tedy, že přijal předmětná plnění od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu a ceně. Co se týče procesního pochybení při výslechu M. O., žalovaný v žádném místě rozhodnutí netvrdí, že M. O. nebyl při předmětném

jednání v postavení svědka. M. O. se opakovaně nedostavil na předvolání k výslechu, ani neuvedl žádný dostatečný důvod pro svou absenci, a proto byl předveden. Výslech musel být proveden hned po předvedení a žalobce tak výslechu přítomen být nemohl. S takto získanými informacemi byl žalobce seznámen. Žalovaný má za to, že postupoval v souladu s ustanovením § 96 odst. 5 věta druhá daňového řádu.

9. Co se týče rozdílnosti závěru žalovaného v daňové kontrole daně z příjmu fyzických osob a žalobce, žalovaný poukázal na rozdíly mezi principy uplatňování daně z příjmu a daně z přidané hodnoty, což konec konců vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu.

3. Posouzení krajským soudem

10. Krajský soud ve věci rozhodl rozsudkem ze dne 18. 9. 2018 č. j. 22 Af 150/2017 – 37 tak, že napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Důvodem zrušení byl závěr žalovaného o nevěrohodnosti svědka B., který učinil, aniž by svědku předestřel jeho předchozí výpověď a umožnil mu rozpory vysvětlit, což krajský soud považoval za procení pochybení, které mohlo mít vliv posouzení splnění žalobcovy důkazní povinnosti a tedy na rozhodnutí ve věci samé.
11. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018 – 24 rozsudek krajského soudu zrušil, neboť správní orgány sice učinily závěr o nevěrohodnosti výpovědi svědka B., jeho výpověď však dále hodnotili jako nekonkrétní a tedy neprokazující realizaci předmětných plnění. Hodnocení jeho výpovědi jako nevěrohodné tak není pro věc podstatné, protože i kdyby byla věrohodná, nic by to nezměnilo na závěru o její nekonkrétnosti.
12. Krajský soud pro úplnost opakuje, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

a) Zjištění ze správního spisu

13. Ze správního spisu krajský soud zjistil následující: dne 21. 1. 2014 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí 2011. Současně u žalobce probíhala i daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob – jednatele žalobce P. H. - ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2011 a 2012. V rámci daňové kontroly byly správcem daně mimo jiné prověřovány přijatá zdanitelná plnění od společnosti Dandy Steel, ze kterých si žalobce za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2011 uplatnil nárok na odpočet DPH. Správce daně učinil dotaz Finančnímu úřadu pro Olomoucký kraj, který byl správcem daně společnosti Dandy Steel, zda tento daňový subjekt předmětné faktury vystavil, zaúčtoval, zda byla odvedena DPH, a dále k podrobnostem zdanitelného plnění. Finanční úřad pro Olomoucký kraj správci daně odpověděl, že předmětné faktury nebylo možno prověřit, neboť u společnosti Dandy Steel proběhla daňová kontrola za zdaňovací období roku 2010, R.B., jednatel této společnosti v době od 13. 5. 2010 do 8. 6. 2012, převedl společnost na S. Z. s trvalým bydlištěm hlášeným u obecního úřadu a Dandy Steel je tak pro správce daně nekontaktní. Poslední

přiznání k dani z příjmů právnických osob subjekt podal na zdaňovací období roku 2011 a poslední přiznání k DPH za zdaňovací období září 2012.

14. Správce daně následně vyzval žalobce k prokázání, že došlo k deklarovanému plnění od deklarovaného dodavatele společnost Dandy Steel v deklarovaném rozsahu a ceně. Vzhledem k vyjádření žalobce, že za společnost Dandy Steel jednal s panem R. B., byl tento vyloučen dne 11. 11. 2014, kdy mimo jiné uvedl, že pro žalobce v roce 2011 prováděl zprostředkování reklamy prostřednictvím Jazz Trade, popř. proběhly další zakázky, které si již nevzpomíná. Po předložení předmětných faktur a smluv o reklamě a propagaci prohlásil, že je zaúčtoval.
15. Dne 4. 9. 2015 vyzval správce daně žalobce k oprávněnosti uplatněního odpočtu daně z přidané hodnoty z daňových dokladů přijatých od společnosti Dandy Steel a k vystavení daňových dokladů uskutečněném zdanitelném plnění s tímto subjektem. Uvedl, že se deklarovaný způsob reklamy nepodařilo prokázat předně proto, že společnost Dandy Steel je pro správce daně nekontaktní a způsob zprostředkování reklamy, kterou uvedl svědek R. B., tedy zadání společnosti Jazz Trade, se nepodařilo prokázat.
16. Dne 2. 2. 2016 byla s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole, ze které vyplynulo, že nebyl prokázán deklarovaný způsob provedení reklamy od deklarovaného dodavatele Dandy Steel, v deklarované ceně 950 000 Kč, z toho DPH 190 000 Kč, a proto správce daně uzavřel, že si žalobce z přijatých daňových dokladů neoprávněně uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011 ve výši 30 000 Kč a za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 ve výši 160 000 Kč.
17. Na základě zprávy o daňové kontrole byly vydány předmětné dodatečné platební výměry a k odvolání žalobce napadené rozhodnutí. V něm se žalovaný ztotožnil se správcem daně předně v tom, že z důvodu nekontaktnosti společnosti Dandy Steel vznikly u něj důvodné pochybnosti o správnosti údajů na daňových dokladech předložených žalobcem k prokázání nároku na odpočet daně. Na žalobce na výzvu správce daně správně přešla důkazní povinnost k prokázání těchto skutečností. Žalobce je prokazoval smlouvou o reklamě a propagaci vztahující se k jednotlivým závodům. Žalovaný se ztotožnil s jejich hodnocením jako velmi obecných, kdy je v nich konkrétně uveden pouze termín a název závodu a typ automobilu, na kterém měla být reklama umístěna. Naopak smlouvy neobsahují žádná ujednání upravující konkrétní specifikaci předmětu plnění (umístění reklamy, loga odvolatele na automobilu apod.), ani běžná smluvní ujednání pro případ pozdní úhrady či ustanovení týkající se možnosti odstoupit od smlouvy. Žalovaný předložené smlouvy vzhledem ke své nekonkrétnosti a nejasnosti považuje za nevěrohodné, vzbuzující pochybnosti o tvrzeném zajištění reklamních prezentací právě deklarovaným dodavatelem Dandy Steel, když žalobce neprokával vzájemnou komunikaci se společností Dandy Steel ohledně specifikace předmětu plnění. Žalovaný stejně jako správce daně, nerozporoval faktickou realizaci reklamy, umístění reklamy na závodních automobilech v průběhu deklarovaných závodů, ale považoval za neprokázané zajištění této reklamy právě dodavatelem Dandy Steel v deklarovaném rozsahu a ceně. Výpověď svědka B. považoval za nekonkrétní, nevěrohodnou a účelovou. Nekonkrétní, neboť svědek sice potvrdil spolupráci s žalobcem, neuvedl však žádné podrobnosti, pouze odkazoval na společnost Jazz Trade, které podle svého tvrzení realizaci reklamy zadal.

Nevěrohodnou s ohledem na dříve poskytnutá tvrzení, konkrétně v podaných vysvětleních Policii ČR a při výpovědi u Finančního úřadu v Olomouci, kdy shodně uvedl, že obchodní spolupráce v oblasti reklamy s Jazz Trade byla ukončena na konci roku 2010 a již nepokračovala, naproti tomu nyní tvrdil, že u Jazz Trade zprostředkovával reklamu pro žalobce rovněž v roce 2011. Žalovaný poukázal rovněž na výpověď M. O., jednatele společnosti Jazz Trade, vyslechnutého po jeho předvedení bez účasti žalobce, když na předvolání se nedostavil, který neuvedl žádné informace k osobám R. B., J.H. a P. H., uvedl, že tyto nezná; M. O. žalovaný považoval za tzv. bílého koně, který fakticky ekonomickou činnost společnosti Jazz Trade nevykonával. Žalovaný se proto ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobce neprokázal přijetí předmětných plnění v souladu s předloženými daňovými doklady a nesplnil tak podmínky definované v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty pro uplatnění nároku na odpočet daně a nárok na odpočet DPH z těchto plnění uplatnil neoprávněně.

b) Právní posouzení

18. Jak vyplývá ze shora uvedených zjištění ze správního spisu, jak správce daně, tak žalovaný, vycházeli při svém rozhodování mimo jiné z toho, že žalobce poté, co byla pro důvodné pochybnosti správce daně aktivována jeho důkazní povinnost podle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu (dále jen „daňový řád“), neprokázal, že služby fakturované žalobci společností Dandy Steel v posuzovaném období, za které uplatnil odpočet DPH, byly provedeny touto deklarovanou společností v deklarovaném rozsahu a ceně.
19. Jak vyplývá z ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH), je prvním předpokladem pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu přijaté zdanitelné plnění od jiného plátce daně. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je tak plátce daně povinen primárně předložit daňový doklad, vystavený jiným plátcem daně, a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Prokazování nároku na odpočet je tedy prvotně záležitostí dokladovou, současně však je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012 č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016 č. j. 4 Afs 295/2015-45).
20. Mezi účastníky není sporu, že žalobce splnil svou primární důkazní povinnost ke svým tvrzením, ze kterých dovozoval nárok na odpočet DPH. Krajský soud se nyní zabýval tím, zda u správce daně vznikly důvodné pochybnosti ohledně průkaznosti, věrohodnosti, úplnosti a správnosti žalobcem předložených účetních dokladů. Krajský soud si je vědom toho, že v předcházejícím rozsudku ze dne 18. 9. 2018 se touto otázkou nezabýval, nicméně její zodpovězení bylo vynecháno zejména s důvodu akcentu soudu na shledané procení pochybení při hodnocení výsledku svědka B.; žalobce otázku splnění důkazní povinnosti přitom činil spornou již od odvolacího řízení, kde shodně jako v žalobě namítal, že jeho dodavatel Dandy Steel za kontrolované období své daňové povinnosti plnil, a že vzhledem k zaplacení daně z přidané hodnoty společností Dandy Steel dochází doměřením této daně žalobci ke dvojímu zdanění téhož plnění.

21. 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 § 92 odst. 4 daňového řádu, 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. Podle § 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.*
22. Výkladem těchto ustanovení, resp. rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém Nejvyšší správní soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, či č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).“* K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62. Tyto závěry byly pouze zpřesněny rozsudkem ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018 - 27, který v bodě 20 odůvodnění konstatoval, že *„předně považuje za vhodné korigovat názor stěžovatele, potažmo krajského soudu o „přechodu“ důkazního břemene. Důkazní břemeno v průběhu řízení neputuje od daňového subjektu ke správci daně a naopak. Daňový řád v § 92 zcela jednoznačně a striktně stanoví, ohledně kterých skutečností důkazní břemeno nese daňový subjekt a ohledně kterých naopak správce daně. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení u nich nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si nese vždy své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu. Daňový subjekt je stále v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat pouze to, co uvedl ve svém daňovém přiznání, resp. ve svém účetnictví; jak listinnými důkazy, tak v případě pochybností jinými důkazními prostředky je povinen prokázat věrohodnost a správnost svých tvrzení. Jinými slovy, důkazní břemeno stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu*

celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu. Rozhodnou otázkou v řízení potom vždy je posoudit, kdo své a - právě jen své - důkazní břemeno unesl a kdo nikoli; od toho se poté odvíjí další procesní postup, potažmo i způsob stanovení daně a samotná výše daně (viz § 98 daňového řádu)“.

23. Aplikace uvedených judikatorních východisek na nastalý skutkový stav vede k jednoznačnému závěru, že žalobce svou primární důkazní povinnost splnil tím, že správci daně předal faktury vystavené společností Dandy Steel; konečně tato skutečnost ani není mezi účastníky sporná (viz bod 29 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Tím byla aktivována důkazní povinnost správce daně („přešlo“ důkazní břemeno) prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených faktur [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Splnění této povinnosti v posuzované věci však správce daně, resp. žalovaný, nedostal. Předně, důvodná pochybnost nemůže vzejít pouze z jednoho důkazu, ale musí být výsledkem úplného hodnocení důkazů jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Správce daně je totiž povinen přihlídnout ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu) a zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Splnění jeho důkazní povinnosti k existenci „*důvodných pochyb*“ je nutno posoudit i s ohledem na tyto další povinnosti vyplývající mu z daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018 č. j. 1 Afs 304/2017 – 39, bod 44 a 45 odůvodnění).
24. Správce daně své důvodné pochybnosti založil pouze na konstatování, že daňový subjekt Dandy Steel má být pro svého správce daně aktuálně nekontaktní. Zcela přitom přehlédl, že v době realizace sporných plnění nejenže kontaktní byl, ale měl i plnit své daňové povinnosti, a nepokusil se získat z jeho daňového spisu informace ohledně toho, zda předmětné faktury vystavil, zaúčtoval a zda byla odvedena DPH. Dále přehlédl, že tehdejší jednatel společnosti Dandy Steel R. B., obchody s žalobcem uzavírající, stále kontaktní je a je ochoten vypovídat, ba dokonce po předložení příslušných faktur jejich zaúčtování potvrdil a co se existence obchodní spolupráce s žalobcem týká, byla jeho výpověď rovněž jednoznačně potvrzující (svědek uvedl, že „firmu Dominotrans“ zná v souvislosti se zajišťováním reklamy, faktury a smlouvy po nahlédnutí do nich identifikoval jako zaúčtované). To vše za situace, kdy faktické uskutečnění reklamy a její zaplacení nebylo sporné.
25. Je tak nutno přisvědčit žalobci, že žalovaný provedené důkazy nesprávně hodnotil. Hodnotil – li je – chybně - z pohledu plnění důkazní povinnosti žalobcem, mající rozptýlit prokázané pochyby správce daně, pak nároky na konkrétnost výpovědi svědka B. (ale i smluv o reklamě a propagaci) byly značně odlišné od situace, kdy tytéž důkazy mají prokázat pochybnosti na straně správce daně o faktické realizaci plnění. V takovém případě totiž zatím není důvod zjišťovat, jak konkrétně, prostřednictvím kterého svého dodavatele, společnost Dandy Steel své smluvní povinnosti plnila, a jak konkrétně je svědek B. schopen toto plnění popsat ve vztahu ke svým dodavatelům. Naopak je nutno posoudit, zda zjištění z těchto důkazních prostředků ve svém souhrnu prokazují důvodné pochybnosti správce daně o faktické realizaci prověřovaných plnění.

26. Správce daně ani žalovaný takto nepostupovali a pochybnosti o faktické realizaci předmětných plnění opřeli pouze o sdělení Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, že společnost Dandy Steel je pro svého správce daně aktuálně nekontaktní.
27. Nadto, samotná skutečnost nekontaktnosti dodavatele žalobce v době provádění daňové kontroly pro důvodnost pochyb správce daně nestačí, jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014 – 21, jehož právní věta zní: „[s]kutečnost, že společnost (zde daňový subjekt, plátce DPH), která v době reálně uskutečněného obchodu existovala, resp. i nadále existuje a podává daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob, není kontaktní v době prováděné kontroly, nelze hodnotit ex post a přičítat ji k tíži stěžovatele; nelze dovozovat neunesení důkazního břemene stěžovatelem ani z toho, že se mu nepodařilo navrhaného svědka (jednatele společnosti) v době prováděné kontroly kontaktovat“.
28. Takto předestřené pochybnosti tedy nelze hodnotit jako důvodné ani jako prokázané ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a nelze tedy hovořit o aktivaci důkazní povinnosti žalobce podle § 92 odst. 3 daňového řádu, resp. o „přenesení“ důkazní povinnosti zpět na žalobce.
29. Krajský soud uzavírá, že žalovaný porušil základní zásadu správy daní, spočívající v povinnosti přihlídnout ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu), jakož i povinnost zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně nemá povinnost prokazovat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila (viz rozsudky č. j. 8 Afs 14/2012 - 61, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86 a č. j. 9 Afs 12/2013 - 30). V nynějším případě však správce daně neprokázal důvodné pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění a důkazní břemeno tedy na žalobce „nepřešlo“. V dalším řízení žalovaný specifikuje a prokáže, které najisto postavené skutečnosti dle něj zakládají důvodné pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění; další postup, tedy hodnocení plnění dále aktivované důkazní povinnosti žalobce („přešlé“ zpět na žalobce“), se bude odvíjet od toho, zda žalovaný svou povinnost specifikovat a prokázat skutečnosti, způsobilé jeho pochybnosti založit, splní.
30. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí je nezákonné, krajský soud je zrušil postupem podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný zde uvedenými závěry vázán (§ 78 odst. 4, 5 s. ř. s.).
31. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč, když ve zbytku se žalobce náhrady nákladů výslovně vzdal. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení žalobce zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud nevyjadřoval - v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 12. června 2019

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu