



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **R. H.** zast. advokátem Mgr. Pavlem Švestákem, se sídlem AK Starobranská 4, Šumperk, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 9. 2014, č. j. 22 Af 126/2012 - 26,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 9. 2014, č. j. 22 Af 126/2012 - 26, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 10. 9. 2012, č. j. 204/12-1301-800230, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je povinen uhradit žalobci k rukám advokáta Mgr. Pavla Švestáka na nákladech řízení celkem 17 922 Kč, a to do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále „krajský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 10. 9. 2012, č. j. 204/12-1301-800230, ve věci doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2008.

Působnost Finančního ředitelství v Ostravě přešla s účinností od 1. 1. 2013 podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Odvolací finanční ředitelství, s nímž je nadále jednáno jako s žalovaným dle § 69 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.)

I. Vymezení věci

Správce daně v rámci prováděné daňové kontroly zjistil, že stěžovatel uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty z dokladů č. FV10811277 ze dne 31. 3. 2008 (základ daně 210 000 Kč, DPH 19% 39 000 Kč, předmět daně: použitá ocelová konstrukce) a č. FV10811278 ze dne 31. 3. 2008 (základ daně 255 000 Kč, DPH 19 % 48 450 Kč, předmět daně: použitá ocelová konstrukce) od společnosti RAVS s.r.o. Na základě provedeného dožádání příslušný finanční úřad konstatoval, že nebylo možné ověřit skutečnosti týkající se společnosti RAVS, s.r.o. stran plnění dle předmětných dokladů, jelikož daňový subjekt RAVS, s.r.o. je nekontaktní a jiné údaje nemá správce daně k dispozici. Stěžovatel byl vyzván k průkazu skutečností týkajících se plnění dle předmětných dokladů – konkrétně kdy, kde, kým a za jakých okolností byla hala a profily demontovány, kdo a kdy zajišťoval dopravu, jaké konkrétní osoby se obchodního případu účastnily aj. Stěžovatel k dokladu č. FV10811278 uvedl, že se jednalo o nákup použité ocelové konstrukce v Hradci Králové, kontakt na společnost RAVS s.r.o. dostal od svého známého J. H., který mu dal číslo na jednatele společnosti RAVS s.r.o. Vladimíra Chadima; dopravu si zajišťoval sám prostřednictvím M. H., a to do svého skladu v Šumperku; kupní cenu zaplatil přímo majiteli, zálohu 200 000 Kč uhradil hotovostním vkladem dne 20. 3. 2008 na účet společnosti RAVS s.r.o. a doplatek 103 450 Kč uhradil hotově k rukám majitele; zboží pak prodal V. D., L. O., společnosti Tobolák s.r.o., společnosti Krako – Welding s.r.o. a společnosti ČOB slévárna s.r.o. Jako důkazy navrhl stěžovatel výslech jednatele společnosti RAVS s.r.o. Vladimíra Chadima, M. M. (přítomen při nakládání a vykládání), M. H. (řidič – svědek při nakládání, vykládání) a J. H..

K dokladu č. FV10811277 stěžovatel uvedl, že zboží mu bylo jednatelem uvedené společnosti nabídnuto již při sjednání předešlého obchodu, jednalo se o menší halu, která nebyla demontována a kterou demontoval sám za pomoci svého zaměstnance M. M. Dopravu si zajišťoval z Hradce Králové odběratel stěžovatele - společnost SAVE CZ s.r.o. Kupní cenu zaplatil stěžovatel osobně a hotově přímo Vladimíru Chadimovi dne 31. 3. 2008. Toto zboží bylo prodáno společnosti SAVE CZ s.r.o. Jako důkazy navrhl stěžovatel výslech jednatele společnosti RAVS s.r.o., výslech odběratele pana A. a pana V.; dne 6. 12. 2010 byl vyslechnut M. H., který potvrdil přepravu materiálu z Hradce Králové, o původu zboží mu nebylo nic známo, rovněž mu není známa společnost RAVS s.r.o. Rovněž byl vyslechnut jeho otec, tento pouze uvedl, že se jednalo o přepravu ocelových konstrukcí, avšak nebyly mu známy žádné podrobnosti o předmětu plnění, u přeprav konkrétně nebyl. Dne 16. 2. 2011 byl stěžovatel seznámen správcem daně se zjištěním, že číslo účtu z předloženého výdajového pokladního dokladu je rozdílné od čísla účtu, které je uvedeno na dokladu č. FV10811278; šetřením správce daně bylo zjištěno, že číslo účtu, na který byla uhrazena částka 200 000 Kč, není číslem účtu společnosti RAVS s.r.o., nýbrž fyzické osoby J. V. K tomuto stěžovatel uvedl, že toto číslo účtu mu bylo sděleno telefonicky, že na tento účet má vložit platbu.

pokračování

Správce daně uzavřel, že stěžovatel neodstranil pochybnosti o správnosti a úplnosti vykázaného odpočtu daně na vstupu, neprokázal a nedoložil, že daňový doklad byl vystavený tímto dodavatelem a že plnění uvedené v dokladu neproběhlo tak, jak bylo deklarováno; tedy stěžovatel neprokázal nárok na odpočet DPH z nákupu zboží ve smyslu § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

Proti vydanému platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, které odůvodnil tím, že správce daně neunesl důkazní břemeno, když neprokázal, že uvedené obchody neproběhly, v průběhu kontroly nebyla popřena existence obchodu ani platby za zboží; společnost RAVS s.r.o. byla a je existujícím subjektem, a to, že je nyní nekontaktní, nebo správně nevykazovala své daňové povinnosti, neznamená, že obchodní případy se neuskutečnily. Stěžovatel navrhl k důkazu demoliční výměr na halu, kterou zakoupil od firmy RAVS s.r.o., a výsledky svědků, opětovně pak výslech jednatele firmy SAVE spol. s r.o., která přepravovala halu zakoupenou od společnosti RAVS s.r.o.

V rámci odvolacího řízení byl vyslechnut navržený svědek P. A., který uvedl, že od stěžovatele zakoupil ocelovou konstrukci, část stěžovatel dodal vlastní dopravou, část odvezl svědek svojí dopravou a následně tuto konstrukci použil pro výstavbu jiné haly. Správce daně si rovněž vyžádal opis rozhodnutí o odstranění předmětné stavby; Magistrát města Hradce Králové sdělil, že vlastníkem stavby byl Magistrát města Hradce Králové. Svědek J. V. k věci uvedl, že stěžovatele zná tak, že přes jeho bazar prodával auto, to je vše, jinak s ním neobchodoval; k předmětné platbě 200 000 Kč, které na jeho účet vložil stěžovatel, uvedl, že tento kupoval nějakou halu, a protože ho znal nějak blíž, tak se domluvili, stěžovatel vložil peníze na jeho účet a on prostředky předal majiteli haly, neví, jestli se jednalo o zálohu, neví, kolik hala stála, prostředky předal tomu, s kým byl žalobce ve spojení, jméno si nepamatuje, doklad o převzetí částky předal stěžovateli, sám žádný doklad nemá. K otázce, zda zná společnost RAVS s.r.o. nebo někoho z této společnosti, uvedl, že mu to nic neříká. Dále uvedl, že má spřátelený autobazar v Hradci Králové, kde je jednatel p. Konečný, k otázce, zda tyto prostředky nesouvisely s halou v Hradci a osobou pana Konečného, uvedl, že je to možné, jméno Chadim mu nic neříkalo. Stěžovatel stran rozporů mezi jeho tvrzeními a výpovědí svědka J. V., správci daně sdělil, že kolem autobazaru se pohybovalo víc lidí, nevzpomíná si už, kdo mu to sdělil, autobazar v Hradci Králové byl ekonomicky propojen s autobazarem v Brně, v němž figuroval J. V., figuroval tam i pan Konečný, který mu předal klíče od haly v Hradci Králové, panem H. mu bylo sděleno, že je na prodej hala v autobazaru v Hradci Králové, a nabídl mu ji, neví, jestli to bylo telefonicky nebo osobně. Dále k otázce správce daně, proč, pokud se jeho výpověď zakládá na pravdě, nepožadoval po jemu téměř neznámém člověku doložení, že značnou finanční hotovost předal skutečnému adresátovi, žalobce uvedl, že od této firmy koupil auto, znal se dobře s panem H., nevěděl, že to je číslo účtu pana V., proto tam peníze poslal a víc nezjišťoval. K otázce správce daně, proč vybral jako prostředníka člověka z Brna, když hala byla v Hradci Králové, žalobce je ze Šumperka a společnost RAVS s.r.o. je z Prahy, žalobce odpověděl, že nevěděl, že firma má aktivity v Praze, peníze poslal na účet, který mu byl sdělen. Stěžovatel dále k důkazu navrhl výslech svědka Romana Konečného, a to ve věci demontáže haly v Hradci Králové v areálu autobazaru, kterou koupil od společnosti RAVS s.r.o. Tento svědek uvedl, že stěžovatele blíže nezná, do styku

s ním přišel jako se zástupcem společnosti, která v areálu v Hradci Králové rozdělávala halu. Společnost RAVS s.r.o. nezná, ani jejího jednatele, nejsou mu známy žádné okolnosti spolupráce mezi stěžovatelem a touto společností, ani okolnosti úhrady peněžních prostředků. K tvrzení stěžovatele, že tento svědek mu předával klíč k hale, svědek uvedl, že mu sice klíč předával, ale ne od haly, ale od areálu, který měl v té době v pronájmu, neví, kdo byl původním majitelem haly. Dále správce daně vyslechl J. H., který uvedl, že žalobce zná, zprostředkovává pro něj obchodní transakce. Společnost RAVS s.r.o. nezná, jméno Vladimír Chadim mu nic neříká, možná ho znal před deseti lety, ale už si nepamatuje, nemá žádné informace o obchodní spolupráci žalobce se společností RAVS s.r.o. Neví, od koho stěžovatel kupoval halu v Hradci Králové. Správce daně se znovu pokusil kontaktovat Vladimíra Chadima, tento zůstal nekontaktním. Stěžovatel byl znovu seznámen s hodnocením důkazů zjištěných na základě doplnění odvolacího řízení a navrhl vyzvat účastníky stavebního řízení, a to Statutární město Hradec Králové, příp. zastupující společnost ATOL, a.s., nebo společnost M-PRO REAL s.r.o. k předložení listin souvisejících s odstraněním stavby D1 – hala, a to z důvodu, že u prodeje objektů určených k demolici fungoval systém překupníků, tzn., že z těchto listin by dle žalobce bylo možné zjistit, že posledním kupujícím v případném řetězci byla společnost RAVS s.r.o.

Žalovaný uzavřel, že žalobce neprokázal, zda byly předmětné doklady vystaveny společností RAVS s.r.o., ani kým byla plnění dle těchto dokladů uskutečněna, resp. zda byla uskutečněna plátcem, stěžovatel tedy porušil podmínky stanovené v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nevznikl mu nárok na odpočet daně dle § 72 cit. zákona. Žalovaný vzal za prokázané, že z provedeného důkazního řízení je zřejmé, že žalobce nesplnil své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu a odvolání stěžovatele zamítl.

Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu; krajský soud v převážné části odůvodnění zrekapituloval průběh řízení, ocitoval příslušná ustanovení právních předpisů, a následně uzavřel, že žalovaný stejně jako správce daně nejsou vázáni důkazními návrhy a nejsou povinni provést všechny důkazy, pokud mají za to, že skutkový stav pro správné zjištění a stanovení daně byl zjištěn co nejúplněji, přitom zdůraznil, že bylo dokazování provedeno velice podrobně, správce daně reflektoval velké množství navržených důkazů, s jejichž hodnocením se následně v odůvodnění rozhodnutí řádně a detailně vypořádal. Soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že provedení dalších navržených důkazů, a sice listinami předloženými případnými dodavateli společnosti RAVS s.r.o. ke skutečností, ke kterým je stěžovatel navrhoval, by na závěrech žalovaného a správce daně, tedy že neprokázal faktické uskutečnění zdanitelných plnění, nemohly nic změnit, což žalovaný ve svém rozhodnutí dostatečně odůvodnil. Soud konstatoval, že těmito listinami by nemohla být odstraněna pochybnost, k jejímuž odstranění správce daně stěžovatele vyzval, a to konkrétně kdy, kde, kým a za jakých okolností byla hala a profily demontovány, kdo a kdy zajišťoval dopravu, jaké konkrétní osoby se obchodního případu se společností RAVS s.r.o. účastnily, zda byly předmětné doklady skutečně vystaveny společností RAVS s.r.o. Krajský soud rovněž poukázal na velice podrobnou úvahu žalovaného týkající se rozporů v tvrzeních žalobce na straně jedné, a výpovědích svědků na straně druhé.

pokračování

II. Obsah kasační stížnosti

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Poukazuje na nedostatečně zjištěný stav věci a vytýká správci daně neprovedení navrhovaných důkazů, resp. jejich nesprávné vyhodnocení. Nesouhlasí především s tvrzením žalovaného o objektivní nemožnosti provést výslech navrhovaného svědka Chadima; správce daně, resp. žalovaný, žádné úsilí k vyslechnutí tohoto klíčového svědka nevynaložil a nepokusil se o jeho zajištění. Nedostupnost svědka v době prováděné kontroly nemůže jít dle přesvědčení stěžovatele k jeho tíži. Stěžovatel proto nesouhlasí se závěry krajského soudu stran právního posouzení správnosti a úplnosti vedeného dokazování. Odkazuje v této souvislosti na nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06, k pořizování důkazů při daňové kontrole. Stěžovatel tvrdí, že navrhované důkazy jsou sto prokázat, že společnost RAVS s.r.o. byla posledním kupujícím a že halu prodala stěžovateli. Krajský soud bez dalšího převzal argumentaci žalovaného, že by navrhované důkazy ničeho nepřinesly, aniž by se vypořádal s tvrzeními uvedenými v žalobě. Stěžovatel opět poukazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 118/09, ze dne 18. 12. 2009, v němž se konstatuje, že pokud není vyhověno vznesenému důkaznímu návrhu, musí ve svém rozhodnutí správní orgán vyložit, proč a z jakých důvodů tak činí. V případě stěžovatele nelze konstatovat, že by navrhované důkazy neměly relevantní souvislost s předmětem řízení, že by nebyly sto ověřit ani vyvrátit stěžovatelem tvrzené skutečnosti – dodání materiálu z rozebrané haly konkrétnímu odběrateli správce daně ani žalovaný nezpochybnili; stěžovatel se neztotožňuje s tvrzením soudu, že případné zjištění (které by bylo lze dovodit na základě navrhovaného demoličního výměru), že materiál z demontované haly byl prodán společnosti RAVS s.r.o., neznamená, že byl také prodán touto společností žalobci; jedná se dle stěžovatele o spekulaci, která je v rozporu s dalšími navazujícími provedenými důkazy. Stěžovatel v rámci odvolacího řízení navrhl vyslechnout účastníky stavebního řízení – město Hradec Králové a společnost ATOL, a.s. nebo společnost M-PRO REAL, s.r.o. k předložení listin souvisejících s odstraněním stavby D1 – hala, a to z důvodu prodeje objektů určených k demolici, z nichž by bylo možno dovodit, že společnost RAVS s.r.o. byla posledním kupujícím – a tedy i reálně existujícím dodavatelem stěžovatele. Dle stěžovatele nenastal ani třetí důvod pro odmítnutí provedení důkazů, a to, že již dosavadním řízením bylo bez dalších pochybností vyvráceno tvrzení stěžovatele, resp., že byl řádně a úplně zjištěn skutkový stav věci. Na základě uvedeného se stěžovatel neztotožňuje se závěrem krajského soudu, který považuje za zcela legitimní podrobnou úvahu žalovaného obsaženou v odůvodnění jeho rozhodnutí týkající se rozporů v tvrzení stěžovatele na straně jedné a výpovědi svědků na straně druhé. Ze spisového materiálu je přitom zjevné, že z žádné svědecké výpovědi jednoznačně nevyplývá, že se obchodní případ, tak jak popsal stěžovatel, nestal; vyslechnutí svědci naopak potvrdili, že hala existovala, že ji stěžovatel rozebral a odvážel takto získaný materiál a tento prodal. Skutečnost, že některý ze svědků neznal předmětnou společnost, ještě neznamená, že stěžovatel od této společnosti materiál z demolované haly nemohl zakoupit; přitom je třeba brát v potaz i dobu, která od uskutečnění případu uplynula do doby, kdy svědci byli vyslýcháni.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný především namítá, že ačkoli stěžovatel uplatňuje námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, z kasační stížnosti vyplývá, že brojí proti nesprávnému právnímu posouzení a nedostatečnému skutkovému zjištění. Žalovaný konstatuje, že není pravdou, že by se nepokoušel navrhopaného svědka vyslechnout, o čemž svědčí text odůvodnění napadeného rozhodnutí; na str. 3 se uvádí, že při ústním jednání dne 30. 7. 2010 stěžovatel přislíbil, že se pokusí svědka sehnat a domluvit s ním termín výslechu, k čemuž však nedošlo, dále na str. 5 rozhodnutí, kde je popsáno neúspěšné předvolání a zjištění, že na adrese pobytu svědka sídlí Magistrát města Jihlavy. Žalovaný dále podotýká, že bylo na stěžovateli, aby prokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak sám tvrdil, a to, že se ocitl ve stavu důkazní nouze a nebyl schopen předložit nebo navrhnout takové důkazní prostředky, kterými by prokázal svá tvrzení a které by se daly provést, nemůže být naopak přičítáno k tíži správnímu orgánu; je věcí daňového subjektu, s kým vstupuje do obchodních vztahů a jak bude obezřetný při výběru svých obchodních partnerů a zda si bude jako plátce DPH shromažďovat a uchovávat důkazní prostředky k případnému prokázání svých tvrzení. Žalovaný odkazuje na rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, sp. zn. 1 Afs 39/2010, v němž se konstatuje mimo jiné, že 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 účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby.; správce daně musí identifikovat konkrétní skutečnosti na základě, kterých lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti a průkaznosti nebo správnosti účetnictví. Žalovaný konstatuje, že stěžovatelem navrhopané důkazy v rámci odvolacího řízení nemohou prokázat, že poslední kupující (společnost RAVS s.r.o) ještě musela materiál prodat právě stěžovateli. Tyto pochybnosti správce daně měl jednoznačně dány především z důvodu nekontaktnosti dodavatele, provedením úhrady na účet J. V., který měl peníze předat majiteli firmy, jejíž jméno si ale nepamatuje, z výpovědi svědků, atd).

Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se a priori zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, neboť shledal-li by tuto námitku důvodnou, již tato skutečnost by musela vést ke zrušení napadeného rozsudku, neboť nepřezkoumatelnost sama o sobě brání meritornímu přezkumu věci; této námitce stěžovatele soud nepřisvědčil. Z napadeného

pokračování

rozhodnutí krajského soudu je zřejmé z jakých úvah krajský soud vycházel, dospěl-li ke shodnému závěru stran zjištěného skutkového stavu a shodnému právnímu posouzení jako žalovaný, byť nutno přiznat, že tak učinil velmi úsporně a víceméně jeho závěry převzal. Nejvyšší správní soud nicméně dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je v intencích stěžovatelem uplatněných námitek přezkoumatelný.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že i přes zákonné restrikce týkající se formalit, je odpočet daně základním právem plátce, které plyne ze samotné podstaty systému DPH, lze jej proto odmítnout jen ze závažných důvodů, nikoli z důvodů formálních a nad rámec mantinelů daných Šestou směrnicí, resp. Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Zákon o dani z přidané hodnoty v § 73 vyžaduje, aby plátce doložil nárok na odpočet daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi, popř. i bez nich (§ 73 odst. 5 zákona); v takovém případě je povinen plátce nárok prokazovat jiným způsobem, a to v projednávané věci dle § 30, resp. 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dle kterého bylo postupováno (srov. § 92, resp. § 93 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád).

V projednávané věci není sporu o to, zda stěžovatel nakoupil prokazatelně existující materiál z konkrétní haly určené k demolici, zaplatil za něj a dále jej prodal. Tyto skutečnosti dle názoru zdejšího soudu stěžovatel v řízení prokázal a správce daně je nikterak nezpochybňuje. Zásadní ve věci pro prokázání nároku na odpočet DPH je však také splnění podmínky, že jej nakoupil od plátce DPH. Není sporné to, že společnost RAVS byla v rozhodném období registrována jako plátce DPH. Ve věci je tudíž zásadní, zda stěžovatel od tohoto plátce skutečně materiál nabyl.

V souvislosti se svojí důkazní povinností stran dodavatele deklarovaného na účetních dokladech, o němž vyslovil správce daně pochybnosti, je třeba konstatovat, že stěžovatel správci daně poskytoval součinnost, navrhl celou řadu důkazních prostředků a správce daně vyhodnotil řadu důkazů.

Nejvyšší správní soud vzal za prokázané, že stěžovatel předložil řádné účetní doklady (faktury) s předepsanými náležitostmi, vystavené na reálné plnění, o němž není ve věci sporu. Doklady byly vystaveny ve prospěch existujícího subjektu, který byl v rozhodné době plátcem DPH. Z vyjádření dožádaného správce daně ze dne 12. 1. 2010, které je založeno ve spise mimo jiné vyplývá, že společnost RAVS s.r.o. byla plátcem DPH od 3. 3. 2001, a to až do 22. 1. 2010 – k tomuto datu správce daně registraci zrušil ex off.; z výpisu podaných daňových přiznání vyplývá, že uvedený plátce podává daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob; od roku 2004 do 2009 z podaných daňových přiznání vyplývá daňová povinnost vykázaná plátcem ve výši 2 263 080 Kč (výsledná daň dle správce daně je uvedena ve výši 2 123 440 Kč); dále je uvedeno, že plátce podal poslední daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za období únor 2008.

Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že správce daně prvního stupně, jakož i odvolací orgán shromáždily a provedly celou řadu důkazních prostředků a detailně se hodnocením důkazů zabývaly, byť lze připustit, že ne všechny důkazy, které braly v potaz, mají relevantní vypovídací schopnost; např. nelze rozumně očekávat, že svědek podílející se pouze na demontáži haly bude se znalostí věci vypovídat o uskutečněných obchodech jiného subjektu (stěžovatele) a o osobách s nimiž nejednal a které nezná; nelze proto např. ze svědecké výpovědi Romana Konečného dovozovat, že vzhledem k tomu, že nezná jednatele společnosti RAVS a nezná ani tuto společnost a neví, od koho stěžovatel materiál nakoupil a za kolik, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, resp. správce daně vyvrátil skutečnosti jím tvrzené, tedy, že materiál od společnosti RAVS s.r.o. skutečně nakoupil. Obdobně pouze ze skutečnosti, že částka byla uhrazena na účet, který nepatřil společnosti RAVS s.r.o. sám o sobě nic nevypovídá o tom, že by tato společnost nemohla materiál prodat; obdobně nelze od řidiče, který zajišťoval přepravu materiálu, což potvrdil, aby měl povědomost o podrobnostech obchodních operací (kdo, komu a za kolik materiál prodává); obdobně nelze o odběratelích stěžovatele předpokládat, že budou mít povědomost o tom, jak probíhaly obchody stěžovatele. Stejně tak není zřejmé, jak měly k ověření skutečného dodavatele stěžovatele přispět dotazy správce daně stran toho, kdy, kde a kým a za jakých okolností byla hala demontována, kdo a kdy zajišťoval pro stěžovatele dopravu, atd. - ostatně tyto skutečnosti stěžovatel prokázal a o tom, že hala byla demontována, jak a kým byla provedena doprava a rovněž, jak bylo placeno, jakož i to, komu bylo následně prodáno, stěžovatel prokázal.

Jakkoli lze tedy souhlasit se závěrem krajského soudu, že žalovaný provedl celou řadu důkazů a detailně je zhodnotil, nelze bezvýhradně souhlasit s tím, že bylo prokázáno, že stěžovatel od společnosti RAVS tvrzený materiál nenakoupil. Po provedeném hodnocení důkazů bylo naopak potvrzeno, že předmětný materiál existoval, stěžovatel jej nakoupil a dále prodal. Nejedná se tudíž o plnění fiktivní, tvrzený dodavatel je rovněž osobou reálně existující, zapsanou v obchodním rejstříku. Stěžovatel je osobou, která má zapsanou obchodní činnost – nákup a prodej železa, zabývá se nákupem montovaných kovových hal, které vykupuje a prodává jako železný materiál nebo díly hal.

Nejvyšší správní soud již několikrát konstatoval, že nelze požadovat po daňovém subjektu, aby v rámci důkazního břemena prokazoval skutečnosti, které svědčí jiným osobám. Nelze přičítat k tíži stěžovatele ani to, že společnost RAVS s.r.o., s níž měl stěžovatel obchodovat v roce 2008, nebyla v době provádění kontroly v roce 2011 dle sdělení dožádaného správce daně kontaktní. Nelze pominout, že se jedná o existující právnickou osobu, sídlící na konkrétním místě, která rovněž přísluší konkrétnímu správci daně, který vykonává (má vykonávat) správu daní a je (resp. do okamžiku dožádání v roce 2011 byla) plátcem DPH. Skutečnost, že uvedená společnost není kontaktní v době provádění kontroly, nelze hodnotit ex post a přičítat ji k tíži stěžovatele. Nelze mu ani přičítat k tíži, že i přesto, že přislíbil, že se pokusí navrhovaného svědka kontaktovat, se mu to nepodařilo. Daňový subjekt je oprávněn, jakož i povinen ke svým tvrzením navrhopvat důkazní prostředky, je rovněž povinen navrhovaného svědka řádně identifikovat, jakož i správci daně sdělit jaké skutečnosti hodlá provedením toho kterého důkazního prostředku prokázat.

pokračování

Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžejním důkazem, který stěžovatel opakovaně navrhoval, je výpověď jednatele společnosti RAVS s.r.o. Vladimíra Chadima, neboť ten měl být osobou, které stěžovatel doplatil zbytek ceny a s níž měl obchod uzavřít, a svědeckou výpovědí stěžovatel hodlal pochybnosti správce daně odstranit a nárok na odpočet deklarovaný předmětnými fakturami, prokázat. Rovněž tak stěžovatel uvedl, jaké skutečnosti hodlá prokázat výsledkem účastníků stavebního řízení, které řádně identifikoval, resp. listinami vydanými v souvislosti s demolicí předmětné haly.

Nelze souhlasit se správcem daně, že vyčerpal veškeré možnosti a výpověď svědka nelze objektivně provést. Správce daně ustal na konstatování, že stěžovatel účast svědka nezajistil, a dále, že navrhovaný svědek nepřevzal předvolání ze dne 1. 3. 2012, přitom správce daně konstatoval, že na adrese pobytu Masarykovo nám. 97/1, Jihlava, se nachází Magistrát města Jihlavy. Ze správního spisu se podává, že u předvolání ze dne 1. 3. 2012 správce daně založil rovněž výpis z obchodního rejstříku, z něhož se podává, že u jména Vladimíra Chadima je uvedena i další adresa, Jihlava, tř. Legionářů 2; dále je z výpisu např. patrné, že dne 15. 4. 2011 byl na jmenovaného vydán soudním exekutorem Mgr. Ing. Jiřím Proškem exekuční příkaz k provedení exekuce postižením obchodního podílu ve společnosti RAVS s.r.o. Lze tak konstatovat, že správce daně nevyužil veškeré dostupné informace a možnosti ke zjištění místa pobytu, nevyužil ani postupu dle § 100 odst. 2 daňového řádu. Nelze tedy souhlasit s žalovaným, že výslech svědka je objektivně nemožný a neproveditelný, neboť pro takový závěr chybí ve spise opora; žalovaný tak konstatuje na základě jediného bezúspěšného předvolání, které bylo ve spise založeno (nalezeno).

Stěžovatel namítá, že chtěl navrženými listinnými důkazy stran demolice haly jiných subjektů objasnit okolnosti koupě materiálu od společnosti RAVS s.r.o. V této souvislosti krajský soud nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že žalovaný neprovedl tyto důkazy s odůvodněním, že pro prokázání nákupu předmětné haly není rozhodující, zda společnost RAVS s.r.o. měla tuto halu ve vlastnictví; dle soudu žalovaný ve svém rozhodnutí neprovedení těchto navržených důkazů odůvodnil tím, že tyto nemohou prokázat, zda plnění dle předmětných dokladů bylo vůči žalobci uskutečněno společností RAVS s.r.o. Dále soud přisvědčil v úvaze žalovanému a konstatoval, že případné zjištění, že zboží bylo někým dodáno společnosti RAVS s.r.o., nedokládá při zjištěných pochybnostech správce daně, že toto zboží bylo skutečně dodáno touto společností žalobci. Krajský soud rovněž považuje za zcela legitimní velice podrobnou úvahu žalovaného obsaženou v odůvodnění jeho rozhodnutí týkající se rozporů v tvrzeních žalobce na straně jedné a výpovědích jednotlivých svědků na straně druhé.

Nejvyšší správní soud se s těmito závěry krajského soudu neztotožňuje. Jak již uvedl zdejší soud výše, jakkoli žalovaný prováděl detailní dokazování, nelze konstatovat, že relevantní skutkový stav na provedení a základě hodnocení veškerých důkazů řádně zjistil, resp. vyhodnotil, a že prokázal důvodné pochybnosti o skutečnostech stěžovatelem prokazovaných. Závěry o nesrovnalostech a rozporech ve výpovědích, které by zavdávaly úvahy o důvodných pochybnostech a závěru o neunesení důkazního břemene stěžovatelem, nemají oporu ve spise, resp. není zřejmé jaké zásadní rozpory prokazující pochybnosti o tvrzeních stěžovatele má žalovaný na mysli, když v podstatných

skutečnostech prodeje, montáže, dopravy a samotné existence dodávaného materiálu nebyly ve výpovědích rozpory, resp. jediná nesrovnalost v souvislosti se zaplacením částky (zálohy) na účet nenáležící společnosti RAVS s.r.o., byla dle názoru zdejšího soudu svědkem nikoli nereálně vysvětlena. Nelze ani souhlasit se závěrem o nic nevypovídajícím stěžovatelem navrženém důkazu (výslech účastníků stavebního řízení stran demolice haly), pokud tak žalovaný konstatuje, aniž by takový důkaz vůbec provedl, natož hodnotil. Nejvyšší správní soud nikterak nezpochybňuje závěry krajského soudu o tom, že správce daně není povinen provést všechny navrhované důkazy; to však platí za situace, kdy je skutkový stav zjištěn dostatečně tak, že o něm nejsou zásadní pochybnosti a provedení důkazu by se jevílo neúčelným, nadbytečným, anebo by provedení důkazu bylo ve věci zcela irelevantní. Taková situace však v projednávané věci nenastala.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že správní orgány porušily základní zásadu správy daní, spočívající v povinnosti správce daně 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). Z výše uvedeného přitom vyplývá, že stěžovatelem navrhované důkazy mají při hodnocení skutkového stavu zásadní vliv. Pokud nebylo v uvedeném rozsahu provedeno dokazování, skutkový stav projednávané věci vyžaduje zásadní doplnění. Již pro tuto vadu řízení měl krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit. Vzhledem k tomu, že tak krajský soud neučinil, a s přihlédnutím k tomu, že se jedná o vady řízení, které přísluší odstraňovat žalovanému, zrušil Nejvyšší správní soud spolu s rozsudkem krajského soudu rovněž napadené rozhodnutí žalovaného, který je v dalším řízení vázán výše vysloveným právním názorem zdejšího soudu.

Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 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 rozhodl 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. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8000 Kč za soudní poplatky (1x soudní poplatek za žalobu ve správním soudnictví proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnosti ve výši 5000 Kč).

V řízení o žalobě učinil advokát ve věci celkem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení, písemné podání ve věci samé, tedy úkony ve smyslu § 11 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – ve znění účinném v době podání žaloby, do 31. 12. 2012. Za každý úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 2100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje

pokračování

o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Náhrada nákladů za řízení před krajským soudem tak činí 4800 Kč.

V řízení o kasační stížnosti přiznal Nejvyšší správní soud advokátovi jeden úkon právní služby 3100 Kč (podání kasační stížnosti) a dále 300 Kč paušální náhradu, celkem 3400 Kč. Zdejší soud nemohl advokátovi přiznat odměnu za převzetí a přípravu zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, protože převzal věc již v řízení před krajským soudem, a proto musel být s věcí náležitě seznámen.

Náhrada nákladů řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem tak činí 8000 Kč za soudní poplatky a 8200 Kč (4800 Kč za žalobní řízení, 3400 Kč za kasační řízení). Vzhledem k tomu, že advokát doložil osvědčení o registraci k DPH, zvyšuje se částka 8200 Kč o daň z přidané hodnoty, tj. 1722 Kč, celkem tedy 9992 Kč. Celkem tak náklady řízení činí 17 922 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám advokáta ve lhůtě 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. srpna 2015

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu