



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudce JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **Pink support s.r.o. v likvidaci**, IČO 02462354, sídlem Heinemannova 2695/6, Praha 6, zastoupená JUDr. Janem Malým, advokátem, sídlem Sokolovská 49/5, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. července 2017 č. j. 32144/17/5300-21444-711869, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. června 2019 č. j. 9 Af 39/2017 - 44,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. června 2019 č. j. 9 Af 39/2017 - 44 **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Předmětem činnosti žalobkyně je zprostředkování služeb v oblasti reklamní prezentace při automobilových soutěžích.

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jako „správce daně“) vydal dne 12. srpna 2014 výzvu k odstranění pochybností týkající se přiznání žalobkyně k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen 2014. Pochybnosti správce daně vyvolal nárůst uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění oproti hodnotám vykázaným v předchozích zdaňovacích obdobích. Dne 5. prosince 2014 správce daně seznámil žalobkyni s výsledkem postupu k odstranění pochybností. Správce daně shledal, že žalobkyně prokázala uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění, s výjimkou propagačních služeb (zprostředkování prezentace reklamy na automobilových

závodech) přijatých od společnosti TOMIVET s.r.o. (dále jen „TOMIVET“). V tomto rozsahu správce daně zahájil dne 8. ledna 2015 daňovou kontrolu.

[3] Na základě skutečností zjištěných v rámci výše uvedeného postupu k odstranění pochybností zahájil správce daně 4. září 2014 daňovou kontrolu žalobkyně na DPH i za zdaňovací období květen 2014. Předmětem kontroly byla opět plnění, které žalobkyně přijala od společnosti TOMIVET.

[4] Dodatečným platebním výměrem ze dne 17. května 2016 č. j. 4139065/16/2006-51522-110873 doměřil správce daně žalobkyni DPH za zdaňovací období květen 2014 ve výši 377 645 Kč a zároveň jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 75 529 Kč. Platebním výměrem ze dne 17. května 2016 č. j. 4139605/16/2006-51522-110873 správce daně vyměřil žalobkyni za zdaňovací období červen 2014 DPH ve výši 881 689 Kč a odpočet DPH ve výši 1 537 Kč, rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daní byl 876 044 Kč. Správce daně totiž dospěl k závěru, že plnění, která žalobkyně v uvedených obdobích přijala od společnosti TOMIVET, se neuskutečnila tak, jak je deklarováno na daňových dokladech, a že žalobkyně byla zapojena do řetězce personálně propojených korporací účastnících se podvodu na DPH.

[5] Žalobkyně podala proti oběma rozhodnutím o stanovení daně odvolání. Žalovaný dospěl v rámci odvolacího řízení k závěru, že stěžejní otázkou je nikoli zapojení žalobkyně do daňového podvodu, nýbrž to, zda vůbec prokázala přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele. S tímto svým stanoviskem žalobkyni seznámil a umožnil jí vyjádřit se k němu.

[6] Rozhodnutím označeným v návěti žalovaný odvolání žalobkyně zamítl. V souladu se svým předběžným názorem konstatoval, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění od dodavatele uvedeného na daňových dokladech (společnosti TOMIVET). Žalovaný poukázal na zjištění správce daně, že společnost TOMIVET má virtuální sídlo a na fakturách, které žalobkyni měla vystavit, jsou uvedeny neexistující telefonní číslo, neexistující webové stránky a neexistující bankovní účet. Jednatel společnosti TOMIVET je osoba s bydlištěm na Ukrajině. V posuzovaných zdaňovacích obdobích byla společnosti TOMIVET stanovena daňová povinnost podle pomůcek v nulové výši. Tato společnost se správcem daně nekomunikuje a nebylo zjištěno, že by vykonávala ekonomickou činnost. Rámcová smlouva se společností TOMIVET, kterou žalobkyně předložila, je koncipována obecně a nelze z ní dovodit konkrétní skutečnosti k předmětným plněním. Předložené daňové doklady odkazují na realizační smlouvy o propagaci, které však žalobkyně nepředložila, ačkoli ji k tomu správce daně vyzval. Žalovaný dále poukázal na to, že žalobkyně platila společnosti TOMIVET v hotovosti (ačkoli její odběratele jí platili bezhotovostně) částky v řádech desetitísíců až statisíců Kč, příjmové pokladní doklady obsahují nečitelný podpis, který neodpovídá podpisu jednatele společnosti TOMIVET na rámcové smlouvě. Nebylo možné ověřit, komu žalobkyně úhrady za deklarované služby předávala. Žalobkyně nevěděla, na jaké automobily mají být reklamní polepy umístěny ani kdo tyto automobily vlastní, neuvedla žádné podrobnosti o výrobě reklamních polepů. Společnost MONTRAGO s.r.o. (dále jen „MONTRAGO“), dodavatel společnosti TOMIVET a vlastník automobilů, na nichž měla být reklama umístěna, správci daně poskytla smlouvu o nájmu automobilů, správce daně však zjistil, že

pokračování

jeden z nich pronajala ve stejném období jako společnosti TOMIVET i jinému subjektu, což dle názoru žalovaného postrádá logiku. Nájemní smlouva s třetí osobou je mnohem podrobnější a předložená smlouva se společností TOMIVET není podepsána ani jednou ze smluvních stran. Správci daně byla dále předložena zálohová faktura vystavená společností MONTRAGO společnosti TOMIVET. Zálohová faktura však byla vystavena až měsíc po skončení nájemního vztahu a téměř rok po uzavření nájemní smlouvy, ačkoli zálohová faktura se podle Českých účetních standardů vystavuje před poskytnutím služby, nikoli až následně. Společnost TOMIVET zálohovou fakturu neuhradila. Klasický daňový doklad nebyl vystaven. Vzhledem k těmto okolnostem nepovažuje žalovaný spolupráci mezi společnostmi TOMIVET a MONTRAGO za prokázanou. Jednatel společnosti MONTRAGO v rámci svědecké výpovědi potvrdil spolupráci se společností TOMIVET pouze obecně, některá jeho tvrzení si odporovala nebo neodpovídala jeho předchozímu písemnému vyjádření. Na základě všech těchto okolností žalovaný uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že jí deklarovaná plnění skutečně poskytla společnost TOMIVET, která je uvedena na fakturách. To brání uznání nároku žalobkyně na odpočet DPH z těchto plnění.

[7] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) vyhověl žalobě proti rozhodnutí žalovaného a rozsudkem označeným v návětí toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Shledal, že žalovaný své závěry vystavěl na nedostatečně zjištěném skutkovém stavu, protože bylo předčasné, aby hodnotil důkazy se závěrem o nesplnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH. Městský soud přisvědčil žalobkyni, že správce daně měl konfrontovat jednatele společnosti MONTRAGO se svými pochybnostmi vyplývajících z listinných důkazů tak, aby se k nim tento svědek mohl vyjádřit a případně je vysvětlit. Jelikož svědek vypovídal ve prospěch žalobkyně, neměl její zástupce, který byl výsledku přítomen, důvod klást mu doplňující otázky, to bylo úkolem správce daně. Městský soud navíc nesdílel názor žalovaného o obecnosti svědecké výpovědi. Správce daně měl svědka vyzvat, aby se konkrétně a co nejúplněji vyjádřil ke každému rozporu mezi jednotlivými zjištěními správce daně. Pokud tak neučinil, nebylo možné uzavřít, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Správce daně byl povinen poskytnout svědkovi dostatečný prostor vyjádřit se ke všemu, co je z hlediska předmětu řízení relevantní, a to v takovém rozsahu, aby byly maximálně osvětleny sporné body, a bylo tak garantováno právo žalobkyně unést důkazní břemeno. Městský soud dále podotkl, že výpověď svědka byla poznamenána konfliktem s pracovníkem správce daně, a přisvědčil stanovisku žalobkyně, že *„správcem daně nepřesná protokolace výpovědi svědka mohla mít na spontánnost jeho svědecké výpovědi vliv a samotná výpověď jí mohla být poznamenána.“* Městský soud naopak aprobeoval názor žalovaného, že při posuzování splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH je relevantní i to, zda bylo plnění poskytnuto právě dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[8] Proti rozsudku městského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost. Trvá na tom, že žalobkyně neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH. Závěr městského soudu, že v daňovém řízení nebyly shromážděny veškeré důkazy, považuje stěžovatel za nesprávný. Důkazní břemeno stran prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet tížilo žalobkyni, bylo tedy

na ní, aby předložila důkaz, který její nárok prokáže. Návrh na výslech svědka žalobkyně učinila v době, kdy již byla seznámena s výsledky kontrolních zjištění a hodnocením důkazů ze strany správce daně, jeho pochybnosti jí tedy byly známy. Svědek měl během výslechu, jehož se účastnil zástupce žalobkyně, dostatečný prostor, aby se vyjádřil k obchodní spolupráci mezi společnostmi MONTRAGO a TOMIVET, správce daně mu kladl zcela konkrétní otázky. Nesrovnalosti, s nimiž měl správce daně svědka dle názoru městského soudu seznámit, se však týkaly převážně obchodních vztahů mezi společnostmi TOMIVET a žalobkyní, jednatel společnosti MONTRAGO k nim žádné vysvětlení přinést nemohl. Odpovědi svědka na konkrétně položené dotazy byly buď nejednoznačné, vzájemně si odporující, nebo nevěrohodné. Stěžovatel podotkl, že z napadeného rozsudku není zcela zřejmé, jaké konkrétní rozpory ve zjištěních měl správce daně svědkovi předestřít, a zopakoval, že zásadní pochybnosti se netýkaly společnosti MONTRAGO. Rozpory ohledně vystavení zálohové faktury se správce daně snažil při výslechu odstranit. Stěžovatel zdůraznil, že stěžejní pro odmítnutí nároku žalobkyně na odpočet DPH byla skutečnost, že nepředložila žádný důkaz, který by prokazoval poskytnutí reklamních služeb deklarovaným dodavatelem.

[9] Stěžovatel dále namítl, že z protokolu o výslechu svědka nelze dovodit, že by správce daně tuto výpověď nepřesně protokoloval. Svědek se domáhal přepsání své odpovědi (změny pořadí vět), což správce daně odmítl se zdůvodněním, že přesně zapsal svědkovu odpověď, a vybídl svědka, aby odpověď přeformuloval. Svědek pak odmítl dále odpovídat. Žalovaný připouští, že v průběhu výslechu došlo k určitému konfliktu, tento konflikt však nevyvolal správce daně nesprávnou protokolaci, nýbrž svědek, který se domáhal změny zápisu své odpovědi. Svědek však na další dotazy správce daně nakonec odpovídal a nikdo nevznesl výhrady k obsahu protokolu.

[10] Nakonec stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu pro nesrozumitelnost, neboť z něj není zřejmé, jaké konkrétní rozpory měl správce daně svědkovi předestřít a jaké konkrétní dotazy mu měl položit. Z obsahu napadeného rozsudku stěžovatel dovozuje, že městský soud měl na mysli všechny pochybnosti, které správci daně v řízení vznikly, k naprosté většině z nich však svědek nemůže žádné vysvětlení poskytnout. Stěžovatel je v dalším řízení vázán právním názorem městského soudu, tento právní názor však považuje za nesrozumitelný.

[11] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornila, že stěžovatel neuvedl jedinou skutečnost svědčící o tom, že výpověď svědka nebyla pravdivá. Z toho, že svědek uvozoval své odpovědi obraty jako „*myslím si*“, „*domnívám se*“, „*asi*“ a podobně nelze dovozovat, že by tyto odpovědi nebyly konkrétní či že by výpověď jako celek byla nevěrohodná. Svědek při výslechu odpovídal na dotazy, které mu správce daně položil. Pokud měl správce daně za to, že jeho odpovědi nebyly dostatečně konkrétní, byl povinen položit svědkovi doplňující otázky. Ze svědecké výpovědi vyplývalo, že společnost TOMIVET zajistila u společnosti MONTRAGO prezentaci reklamy pro zákazníky žalobkyně, a proto neměl zástupce žalobkyně důvod klást svědkovi další otázky. Správce daně vyhodnotil výpověď svědka jako nevěrohodnou až následně, žalobkyně takový postup nemohla předvídat. Z obecných odpovědí svědka lze činit negativní závěry jen tehdy, jde-li o skutečnosti, které by si svědek měl pamatovat detailně, stěžovatel však nesrovnalosti ve výpovědi svědka dovozuje pouze z toho, jak své odpovědi

pokračování

formuloval. Postup společnosti MONTRAGO při fakturaci se netýká identity dodavatele žalobkyně. Žalobkyně též uvedla, že pro závěry městského soudu ohledně vlivu konfliktu svědka s pracovníkem správce daně na obsah výpovědi nebylo relevantní, kdo tento konflikt vyvolal. Správce daně při protokolaci nepostupoval nezákonně, nýbrž neobratně do té míry, že ohrozil primární cíl výslechu svědka, tj. objasnění skutečností rozhodných pro stanovení daně. To, že výslech svědka proběhl až poté, co byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolního zjištění, není relevantní, neboť žalovaný v odvolacím řízení změnil právní posouzení věci. Závěrem žalobkyně podotkla, že rozsudek městského soudu považuje za přezkoumatelný.

[12] Nejvyšší správní soud zaslal vyjádření žalobkyně stěžovateli na vědomí.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[14] V první řadě Nejvyšší správní soud uvádí, že rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný. Je pravda, že soudní rozhodnutí, z něhož nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení svého rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat, je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. září 2010 č. j. 3 Ads 80/2009 - 132). Nyní posuzovaný rozsudek však takovou vadou netrpí, je z něj zřejmé, co městský soud rozhodnutí stěžovatele vytýkal. Ostatně i stěžovatel v kasační stížnosti dovozuje, že městský soud jej patrně zavázal k tomu, aby svědka – jednatele společnosti MONTRAGO – seznámil se všemi pochybnostmi, které v souvislosti s posuzovaným zdanitelným plněním má. Otázku, zda jde o správný závěr, je však nutné posuzovat v rovině zákonnosti rozsudku městského soudu, nikoli v rovině jeho přezkoumatelnosti (rušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno pro případy, kdy právní názor soudu nelze dovodit ani výkladem – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. dubna 2013 č. j. 6 Ads 17/2013 - 25).

[15] Městský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele proto, že dle jeho názoru došlo k pochybení při výslechu svědka. Toto pochybení mělo spočívat v tom, že správce daně svědka neseznámil s pochybnostmi, které již měl ohledně obchodních vztahů mezi žalobkyní a společností TOMIVET, a neumožnil mu je rozptýlit či se k nim alespoň vyjádřit, a že samotnou výpověď hodnotil jako obecnou a nevěrohodnou, aniž by se v průběhu výsledku pokusil svědka přimět ke konkrétním odpovědím či jej vyzval k vysvětlení rozporů mezi jeho jednotlivými vyjádřeními.

[16] Výslech svědka v daňovém řízení upravuje § 96 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Podle tohoto ustanovení je každá osoba *povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdu a nic nezamlčovat* (odst. 1). *Daňový subjekt má právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností* (odst. 5 věta první). Podle § 8 odst. 1 daňového řádu *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom*

přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. V souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

[17] Svědek má vypovídat o tom, co svými smysly vnímal (postřehl) o skutečnostech tvořících předmět výslechu; nepřísluší mu, aby vnímané skutečnosti hodnotil a aby z nich tak činil o věci skutkové nebo právní závěry (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 3. července 2007 č. j. 21 Cdo 1908/2006). Ze svědecké výpovědi mají důkazní význam jen zprávy o skutečnostech, nikoli jejich hodnocení svědkem (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 24. srpna 1995 sp. zn. 11 Tz 19/95, Rt 18/1996). V daňovém řízení patří svědecká výpověď mezi důležité důkazní prostředky. Svědek „vypovídá o důležitých skutečnostech, které mají vztah k projednávané věci. Tyto skutečnosti zpravidla svědek vnímal vlastními smysly nebo se o nich dozvěděl jiným způsobem“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. července 2009 č. j. 9 Afs 98/2008 - 137; stejně úlohu svědka vymezuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. června 2008 č. j. 2 Afs 21/2008 - 65). Role svědka je nezastupitelná, „protože jeho postavení je unikátní tím, že určitou situaci pozoroval či jinak vnímal originálním způsobem. Proto je funkce svědka neslučitelná a má přednost před jinými procesními rolemi téže osoby, např. znalce. Svědek totiž nabyl znalosti skutečností, o nichž má vypovídat, bez jakékoliv souvislosti s daňovým řízením, na základě faktické události“ (BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K. a ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ASPI, § 96).

[18] Požadavek, aby správce daně seznámil svědka s pochybnostmi ohledně tvrzení daňového subjektu, nemá oporu v zákoně. Podle § 90 odst. 1 a § 88 odst. 3 daňového řádu je správce daně povinen seznámit daňový subjekt s výsledky postupu k odstranění pochybností, respektive daňové kontroly, avšak žádné z ustanovení tohoto zákona mu neukládá povinnost činit tak vůči svědkovi. Ostatně úkolem svědka není rozptylovat pochybnosti správce daně, to náleží daňovému subjektu. Svědek má pouze vypovědět o skutečnostech, které jsou mu o věci známy. Stěžovateli proto nelze vyčítat, že jednatel společnosti MONTRAGO nebyl seznámen s pochybnostmi správce daně. Otázkou tak zůstává, zda správce daně vedl výslech tak, aby svědecká výpověď mohla tyto pochybnosti vyvrátit, respektive zda svědkovi položil otázky, které s jeho pochybnostmi souvisely.

[19] Ze zpráv o daňové kontrole vyplývá, že v době, kdy se konal výslech svědka, měl správce daně pochybnosti ohledně náležitostí faktur vystavených společností TOMIVET žalobkyni, které posilovala nekontaktnost této společnosti, dále ohledně personálního propojení společnosti TOMIVET s jinými společnostmi (nikoli společností MONTRAGO), ohledně zálohové faktury vystavené společností MONTRAGO společnosti TOMIVET a ohledně nájemní smlouvy uzavřené mezi posledními dvěma společnostmi.

[20] Správce daně se při výslechu zeptal jednatele společnosti MONTRAGO na nájemní smlouvu [„vysvětlete nebo zdůvodněte, čím je zapříčiněn rozdíl v ceně pronájmu reklamního nosiče (automobilu) společnosti TOMIVET oproti pronájmu další osobě (fyzické osobě), jejíž faktury jste správci daně zaslal v rámci odpovědi na výzvu k poskytnutí informací“] i na fakturaci služeb poskytnutých společností TOMIVET ze strany společnosti

pokračování

MONTRAGO [„vysvětlíte, proč do 29. dubna 2015 (kdy správce daně obdržel e-mailem Vaše vyjádření) nebyla vystavena řádná faktura, a to přes to, že doba nájmu měla být dle článku III [smlouvy] Doba nájmu s účinností od 1. 3. 2014 do 31. 12. 2014“]. Další pochybnosti správce daně se již týkaly výhradně vztahu mezi společností TOMIVET a žalobkyní.

[21] Stěžovatel oprávněně namítá, že nebylo na místě jednatele společnosti MONTRAGO, která měla uzavřenou smlouvu se společností TOMIVET (byla tedy subdodavatelem žalobkyně) a se samotnou žalobkyní nijak nejednala, vyslýchat ohledně nesrovnalostí ve smlouvách a fakturách souvisejících výhradně se vztahem mezi žalobkyní a společností TOMIVET. Z doposud zjištěného skutkového stavu ani z tvrzení žalované nevyplývá, že by jednatel společnosti MONTRAGO ohledně realizace reklam na automobilech ve vlastnictví této společnosti jednal přímo se žalobkyní. Ve vyjádření k výsledku kontrolních zjištění žalobkyně uvedla, že výslech svědka navrhuje „za účelem prokázání okolností spolupráce společností MONGRAGO, s.r.o. a TOMIVET, s.r.o.“ Za takové situace neměl správce daně důvod očekávat, že by byl jednatel společnosti MONTRAGO schopen objasnit, proč je na fakturách vystavených společností TOMIVET uvedeno neexistující telefonní číslo, neexistující webová adresa a číslo neexistujícího bankovního účtu, zda existují realizační smlouvy k rámcové smlouvě uzavřené mezi žalobkyní a společností TOMIVET, či okolnosti úhrad cen za poskytnuté služby, které měla žalobkyně společnosti TOMIVET platit v hotovosti, a tudíž neměl důvod se svědka na tyto skutečnosti ptát. Požadavkem, aby jednatele společnosti MONTRAGO vyslechl i ohledně pochybností, které se netýkaly přímo této společností, městský soud stěžovatele vede k tomu, aby se svědka tázal na okolnosti, o kterých ze své bezprostřední zkušenosti nic neví, což však nemá rozumné opodstatnění.

[22] Nejvyšší správní soud proto dospívá k závěru, že rozhodnutí stěžovatele nelze označit za nezákonné proto, že správce daně jednatele společnosti MONTRAGO neseznámil s pochybnostmi, které se netýkaly činnosti této společnosti, respektive že ho k těmto pochybnostem nevyslechl. V tomto rozsahu rozsudek městského soudu neobstojí.

[23] Stěžovatel dále zpochybňoval závěr městského soudu, že považoval-li správce daně odpovědi svědka za nekonkrétní, měl svědkovi položit doplňující otázky. I tuto námitku shledává Nejvyšší správní soud důvodnou. Městský soud stěžovateli ve svém rozsudku vytýkal nedostatečně zjištěný skutkový stav. Správce daně však provedl všechny důkazy, které mu žalobkyně navrhla. Jednateli společnosti MONTRAGO položil otázky, které se týkaly činnosti této společnosti a jejích vztahů se společností TOMIVET, což Nejvyšší správní soud považuje za dostatečné. Zástupce žalobkyně, kterou tíží důkazní břemeno ohledně uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění, se navíc výsledku účastnil a měl možnost položit svědkovi vlastní otázky. Nelze se proto ztotožnit se závěrem městského soudu, že „závěry správce daně a žalovaného o naplnění ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu, jakož i § 72 a § 73 zákona o DPH, byly za daného skutkového stavu předčasné, neboť všechny důkazy nebyly shromážděny, resp. proto ani nemohly být hodnoceny každý jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti“. Jádrem problému totiž neleží v tom, že by stěžovatel neshromáždil všechny důkazy, nýbrž právě v jejich hodnocení. Závěr stěžovatele, že výpověď jednatele společnosti MONTRAGO neosvědčuje dodání reklamních služeb žalobkyni od společnosti TOMIVET, je výsledkem hodnocení této výpovědi jako obecné, nevěrohodné a neprůkazné, nikoli toho, že nebyly shromážděny všechny důkazy. Tento

závěr může být ze strany soudu posouzen jako nesprávný, nelze jej ale vzít za důvod pro konstatování nedostatečně zjištěného skutkového stavu.

[24] Závěr městského soudu, že výpověď svědka „byla skutečně poznamenána konfliktem mezi pracovníkem správce daně a samotným svědkem“ a „správcem daně nepřesná protokolace výpovědi svědka mohla mít na spontánnost jeho svědecké výpovědi vliv a samotná výpověď jí mohla být poznamenána“, je spekulativní a není nijak zdůvodněn. Městský soud v tomto směru jen převzal stanovisko žalobkyně, aniž by je konfrontoval s obsahem protokolu o výslechu svědka. Z tohoto protokolu jednoznačně vyplývá, že konflikt nevznikl kvůli nepřesné protokolaci ale proto, že svědek se domáhal změny zápisu, který odpovídal tomu, co skutečně řekl. Z dalšího průběhu výslechu navíc nelze dovodit, že by odpovědi svědka byly sporem ovlivněny (svědek se pouze dožadoval doslovné protokolace, čemuž správce daně podle všeho vyhověl, neboť svědek ani zástupce žalobkyně nevnesli proti obsahu protokolu námitky). Městský soud navíc vůbec nezkoumal, jak mohla tato okolnost ovlivnit zákonnost rozhodnutí žalovaného.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud se tedy neztotožnil se závěrem městského soudu o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu v daňovém řízení. Spor mezi žalobkyní a stěžovatelem se týká především hodnocení důkazů provedených v daňovém řízení (zda prokazují, či neprokazují, že propagaci reklamy žalobkyně skutečně zajišťovala společnost TOMIVET) a právní stránky věci (zda je nutné prokázat konkrétního dodavatele zdanitelného plnění; touto otázkou se městský soud již zabýval v odstavci 22 svého rozsudku, přičemž Nejvyšší správní soud se k ní nyní s ohledem na rozsah kasační stížnosti nebude vyjadřovat).

[26] Kasační stížnost je důvodná, a proto Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Rozhodl tak bez jednání podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[27] Městský soud bude v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) a rozhodne i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 10. prosince 2019

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu