



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **ALTIN JM GROUP s.r.o.**, se sídlem Pionýrů 839, Frýdek-Místek, zast. JUDr. Michaelem Bartončíkem, advokátem se sídlem Koliště 259/55, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 5. 2019, č. j. 25 Af 39/2018 - 52,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 5. 2019, č. j. 25 Af 39/2018 - 52, **s e ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 6. 6. 2018, č. j. 25668/18/5300-22441-711776, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutí stěžovatel zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil:

- I. rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 28. 7. 2016, č. j. 2683373/16/3207-51522-803047 – platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen 2015 [dále jen „platební výměr 1)“], kterým byl žalobkyni stanoven nadměrný odpočet na DPH ve výši 98 219 Kč; a
- II. rozhodnutí správce daně ze dne 28. 7. 2016, č. j. 2683456/16/3207-51522-803047 – platební výměr na DPH za zdaňovací období prosinec 2015 [dále jen „platební výměr 2)“], kterým byla žalobkyni vyměřena DPH ve výši 55 846 Kč.

[2] Pokud jde o zdaňovací období srpen 2015, podala žalobkyně dne 25. 9. 2015 daňové přiznání, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 578 470 Kč. Dne 22. 10. 2015 zahájil správce daně daňovou kontrolu před vyměřením daně. Současně téhož dne (tj. 22. 10. 2015) vyzval žalobkyni k prokázání skutečností výzvou podle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť žalobkyně k podanému daňovému přiznání nedoložila žádné doklady, na jejichž základě odpočet daně uplatňovala. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly předložila daňové doklady, správci daně však s ohledem na provedené dokazování vznikly o faktickém průběhu realizace zdanitelných plnění pochybnosti, předložené doklady proto nepovažoval za dostatečně průkazné. Následně vydal platební výměr 1), ve kterém snížil vykázaný nadměrný odpočet o částky odpovídající sporným plněním.

[3] Co se týče zdaňovacího období prosinec 2015, podala žalobkyně dne 27. 1. 2016 daňové přiznání, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 440 599 Kč. Správce daně zahájil dne 23. 2. 2016 daňovou kontrolu, v rámci které předložila žalobkyně daňové doklady, na základě nichž uplatňovala v daňovém přiznání nadměrný odpočet. Následně (po předložení daňových dokladů) správce daně výzvou ze dne 24. 3. 2016 vyzval žalobkyni k prokázání skutečností, neboť kromě předložených faktur a dodacích listů neměl k dispozici žádné jiné důkazní prostředky, které by realizaci zdanitelných plnění potvrdily. Po provedeném dokazování dospěl správce daně k závěru, že předložené doklady nejsou dostatečně průkazné, proto snížil vykázaný nadměrný odpočet a platebním výměrem 2) vyměřil žalobkyni DPH ve výši 55 846 Kč.

[4] Proti oběma platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, která stěžovatel zamítl a napadená rozhodnutí (platební výměry) potvrdil (viz výše).

II. Rozhodnutí krajského soudu

[5] Proti rozhodnutí stěžovatele (žalovaného) podala žalobkyně žalobu, jejíž podstatou bylo neunesení důkazního břemene správcem daně. Správce daně přenesl důkazní břemeno na žalobkyni výzvami k prokázání skutečností ze dne 22. 10. 2015 (ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2015) a ze dne 24. 3. 2016 (ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2015), aniž by však tyto výzvy náležitě odůvodnil. Ve výzvách totiž neuvedl, proč považuje předložené daňové doklady za nevěrohodné, neprůkazné, nesprávné či neúplné. Jelikož své pochybnosti o předložených dokladech dostatečně nevyjádřil (uvedl pouze to, že k dispozici nemá žádné jiné důkazní prostředky), neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Stěžovatel postup správce daně aproboval, proto jeho rozhodnutí nemůže obstát. Následně se žalobkyně vyjádřila ke všem sporným plněním a popsala, jakým způsobem probíhalo chlazení vyrobených polévek (pozn. Nejvyššího správního soudu, dodávky chlazených polévek byly sporné v obou zdaňovacích obdobích, jak bude uvedeno dále). To však Nejvyšší správní soud s ohledem na rozsudek krajského soudu nepovažuje za nezbytné podrobně rekapitulovat.

[6] Krajský soud souhrnně k oběma výzvám k prokázání skutečností (tj. k oběma zdaňovacím obdobím) uvedl, že tyto výzvy neobsahují žádné relevantní tvrzení o pochybnostech ohledně předložených dokladů. Uvedené výzvy pouze vyzývají k předložení celé řady dokladů. Skutečnost, že správce daně nemá k dispozici žádné další doklady, nevysvětluje jeho pochybnosti. Správce daně tak nedostal své povinnosti identifikovat a prokázat konkrétní skutečnosti, na základě nichž dospěl k závěru o nevěrohodnosti předložených daňových dokladů. Napadené rozhodnutí je tak vystavěno

pokračování

na chybném předpokladu o rozložení důkazního břemene, důkazní povinnost zpět na žalobkyni nepřešla. Závěrem krajský soud uvedl, že rozhodnutí stěžovatele „*trpí procesní vadou*“, která mohla mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci, proto rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[7] Rozhodnutí krajského soudu napadl stěžovatel (žalovaný) kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Nesouhlasil se závěrem, že by správce daně neunesl důkazní břemeno. Přestože je prokazování nároku na odpočet daně primárně záležitostí dokladovou, je třeba respektovat soulad skutečného stavu věci se stavem formálně právním. Nárok na odpočet daně má základ nikoli ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu DPH. Samotné doložení po formální stránce bezvadného dokladu proto není k prokázání nároku na odpočet daně dostatečné.

[8] Ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2015 stěžovatel uvedl, že žalobkyně předložila současně s podáním daňového přiznání pouze evidenci podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Nepředložila však žádné doklady, na základě kterých vykazala nadměrný odpočet daně, proto ji správce daně výzvou ze dne 22. 10. 2015 vyzval k jejich předložení. Touto výzvou nemohlo dojít k přenosu důkazního břemene ze správce daně na žalobkyni, neboť žalobkyně dosud neunesla své primární důkazní břemeno. Výzva pochybnosti nemohla obsahovat, neboť správce daně dosud žádnými daňovými doklady nedisponoval. Žalobkyně však byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění dne 6. 6. 2016 při ústním jednání, na tento výsledek mohla reagovat a předkládat důkazní prostředky.

[9] Ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2015 stěžovatel uvedl, že vykázaný nadměrný odpočet žalobkyně podložila daňovými doklady. Jejich doložením však unesla pouze své primární důkazní břemeno, neboť má povinnost prokazovat vše, co tvrdí. Kromě těchto dokladů neměl správce daně k dispozici jiné důkazy, z nichž by jednoznačně vyplynulo, že ke zdanitelným plněním došlo a že tato plnění byla použita v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Stěžovatel je přesvědčen, že již absence dalších důkazních prostředků o faktickém průběhu zdanitelných plnění zakládá dostatečné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti předložených dokladů, proto se domnívá, že své důkazní břemeno unesl a své pochybnosti ve výzvě ze dne 24. 3. 2016 vyjádřil dostatečně.

[10] Souhrnně k oběma zdaňovacím obdobím stěžovatel uvedl, že krajský soud hodnotil obsah výzev, aniž by zohlednil další rozhodné skutečnosti. Žalobkyně byla seznámena s výsledky kontrolních zjištění při jednání dne 6. 6. 2016, kde byly veškeré pochybnosti o předložených dokladech podrobně popsány. Bylo jí umožněno na tyto pochybnosti reagovat a navrhnout další důkazy. Pokud by tedy Nejvyšší správní soud považoval vyjádření pochybností ve výzvách k prokázání skutečností za nedostatečné, nemůže mít tato vada vliv na zákonnost celého daňového řízení a vydaných platebních výměrů. Žalobkyně nadto pochopila, v čem pochybnosti správce daně spočívají, neboť na výzvy reagovala. Závěrem stěžovatel uvedl, že krajský soud v napadeném rozsudku neuvedl, jak by měl stěžovatel v řízení dále postupovat. Akceptoval-li by názor krajského soudu, musel by vydat výzvu k prokázání skutečností, ve které by však uvedl pouze to, co při seznámení

s výsledkem kontrolního zjištění. Takový postup je ne hospodárný a nadbytečný, proto navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu.

[11] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že obě výzvy, kterými byla vyzvána k prokázání skutečností, měly obsahovat konkrétní pochybnosti o předložených dokladech. Výzva vydaná v rámci zdaňovacího období srpen 2015 neobsahovala přezkoumatelné odůvodnění. Žalobkyně je přesvědčena, že po předložení daňových dokladů měla být opětovně vyzvána k součinnosti, aby mohlo důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) opět přejít. Správce daně má přenášet důkazní břemeno přímo výzvami, což nelze sanovat následným sdělením pochybností při seznámení s výsledky kontrolních zjištění či projednáním zprávy o daňové kontrole. Souhlasí proto se závěry krajského soudu, že správce daně své důkazní břemeno neunesl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a za stěžovatele jedná oprávněná osoba (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Předně Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozsudek krajského soudu splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Přestože je svým obsahem velice stručný, z jeho odůvodnění je jednoznačné, co považoval krajský soud za klíčové a proč rozhodl o zrušení napadeného rozhodnutí. Pokud jde o správnost, resp. zákonnost rozsudku krajského soudu, tou se Nejvyšší správní soud zabýval následně při věcném posouzení jednotlivých námitek, jak bude uvedeno dále.

[15] Pro samotné posouzení věci považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné zmínit nejdůležitější okamžiky daňových řízení ve vztahu ke sporným plněním. Podstatou věci je totiž otázka, zda na žalobkyni přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání realizace sporných transakcí, a kdy se tak stalo. Z tohoto důvodu hraje podstatnou roli právě časový sled událostí, zejm. předložení daňových dokladů a následné reakce správce daně. Průběh obou daňových kontrol se přitom částečně překrýval, proto se některá data v obou zdaňovacích obdobích shodují.

Zdaňovací období srpen 2015

[16] Nejvyšší správní soud ze spisu ověřil, že v tomto zdaňovacím období jsou spornými plněními dodávky chlazených polévek od společností Niigordo s. r. o. a Charlock s. r. o.

[17] Žalobkyně podala dne 25. 9. 2015 daňové přiznání na DPH, ve kterém uplatnila nadměrný odpočet ve výši 578 470 Kč. Dne 22. 10. 2015 zahájil správce daně daňovou kontrolu a vyzval žalobkyni k prokázání skutečností výzvou podle § 92 odst. 4 daňového řádu. V této výzvě uvedl, že žalobkyně vykázaný nadměrný odpočet neprokázala žádnými daňovými doklady, proto ji k jejich předložení vyzval. Dne 27. 11. 2015 doložila žalobkyně daňové doklady vztahující se ke všem sporným plněním (dodávkám chlazených polévek).

[18] Následně prováděl správce daně dokazování, ze kterého vyplynuly ohledně faktického průběhu dodávek chlazených polévek pochybnosti. Společnosti Niigordo

pokračování

s. r. o. a Charlock s. r. o. měly od žalobkyně odkupovat vyrobené polévky. Jelikož dosahovaly polévky při zabalení teploty kolem 50°C, měly je uvedené společnosti zchladit a poté zpět prodat žalobkyni. Tento postup (odkupování a zpětné prodávání) byl údajně zvolen pro posílení odpovědnosti dodavatele. Chlazení mělo probíhat „*přirozeným způsobem*“ v odpoledních a nočních hodinách tak, že zaměstnanci společností Niigordo s. r. o. a Charlock s. r. o. rozložili z palet krabice se zabalenými polévkami, tyto krabice rozbali a následně opět zabalili a krabice složili zpět na palety; takto chladili vyrobené polévky ve vnitřních i venkovních prostorách žalobkyně. Ze zjištění správce daně však vyplynulo, že tyto společnosti nemají žádné zaměstnance a sídlí na hromadných adresách.

[19] Dne 6. 6. 2016 proběhlo jednání, při kterém správce daně seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění a podrobně popsal zjištěné pochybnosti. Současně vydal rozhodnutí, ve kterém žalobkyni určil lhůtu 15 dnů pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a k podání návrhu na jeho doplnění. Na to žalobkyně nijak nereagovala. Dne 27. 7. 2016 byla projednána zpráva o daňové kontrole, která rovněž obsahovala všechny zjištěné pochybnosti. Na základě zprávy o daňové kontrole byl dne 28. 7. 2016 vydán platební výměr 1).

Zdaňovací období prosinec 2015

[20] Dle obsahu správního spisu byly v tomto zdaňovacím období spornými stejně jako v případě zdaňovacího období srpen 2015 dodávky chlazených polévek.

[21] Dne 27. 1. 2016 podala žalobkyně daňové přiznání za uvedené zdaňovací období, ve kterém uplatnila nadměrný odpočet ve výši 440 599 Kč. Správce daně zahájil dne 23. 2. 2016 při jednání daňovou kontrolu, která byla zaměřena na oprávněnost uplatněného nadměrného odpočtu. Dne 10. 3. 2016 předložila žalobkyně daňové doklady vztahující se ke všem sporným plněním. Správce daně následně výzvou ze dne 24. 3. 2016 vyzval žalobkyni k prokázání skutečností. V této výzvě uvedl, že kromě předložených dokladů nedisponuje jinými důkazními prostředky, které by realizaci zdanitelných plnění prokazovaly. Poté prováděl další dokazování, při kterém se pochybnosti o dodávkách polévek dále prohlubovaly.

[22] Dne 6. 6. 2016 byla žalobkyně při jednání seznámena s výsledkem kontrolního zjištění. Na tomto jednání byla seznámena se všemi pochybnostmi, které správci daně vznikly. Současně jí bylo předáno rozhodnutí o určení lhůty 15 dnů pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a k podání návrhu na jeho doplnění. Ani na toto rozhodnutí však žalobkyně nereagovala. Dne 27. 7. 2016 byla projednána zpráva o daňové kontrole, obsahující všechny zjištěné pochybnosti. Na základě zprávy o daňové kontrole byl dne 28. 7. 2016 vydán platební výměr 2).

Důkazní břemeno v daňovém řízení

[23] Otázkou důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně zabýval. Tuto judikaturu lze shrnout následovně. V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu nese každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení totiž není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Pokud jde o obsah povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ve vztahu k nároku na odpočet DPH, je nezbytné vycházet zejm. z § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť právě tato ustanovení nárok

na odpočet daně a podmínky pro jeho uplatnění upravují. Z těchto ustanovení vyplývá, že chce-li daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění (§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Současně musí svá tvrzení prokázat, což činí zpravidla svým účetnictvím. Daňový subjekt proto splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, předloží-li ke konkrétním transakcím daňový doklad s předepsanými náležitostmi.

[24] Přestože je prokazování odpočtu DPH prvotně záležitostí dokladovou, je nezbytné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Nedojde-li k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, neboť o faktickém stavu (tj. jeho faktické realizaci) jsou pochybnosti, nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi. Nárok na odpočet daně má totiž základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoli ve formálním dokladu. Přestože je tedy odpočet podmíněn formálním vykazáním zdanitelného plnění (předložením dokladu), nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, vycházející z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99; či nověji rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017 - 139). Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71, daňový doklad „není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění.“

[25] V souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu leží po předložení daňového dokladu důkazní břemeno na správci daně, neboť ten prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (tj. i daňových dokladů). Tato důkazní povinnost neznamená, že by správce daně musel prokázat rozpor účetního případu se skutečností (nejde tedy o povinnost prokázat absolutní jistotu), proto ne každá chyba v účetnictví bude představovat požadovanou intenzitu pochybností. Správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné; srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS a ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016 - 62.

[26] V každém případě je však pro přechod důkazního břemene „zpět“ na daňový subjekt nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak totiž daňový subjekt zjistí, z jakých důvodů nejsou jím předložené doklady pro uplatnění odpočtu DPH dostatečné, tj. na základě čeho hodnotí správce předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit. Byť zákon nestanoví, jak má správce daně vyjádřit své pochybnosti z hlediska formy, bude se tak dít v průběhu daňové kontroly za splnění všech zákonných podmínek zpravidla právě výzvami.

[27] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence. Zákon nestanoví

pokračování

taxativní výčet náležitostí takové výzvy. Z podstaty věci však v případě, má-li být výzvou přeneseno důkazní břemeno ohledně věrohodnosti předloženého daňového dokladu „zpět“ na daňový subjekt, musí tato výzva obsahovat, na základě čeho předložený doklad neobstojí a jaká skutečnost jeho neprůkaznost způsobila (tj. proč prokázání určité skutečnosti průběh řízení vyžaduje). Tím se daňový subjekt dozví, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané.

[28] Zákon však rovněž nevylučuje, aby správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů vyjádřil a sdělil daňovému subjektu při jednání [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu stanoví pouze to, že 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]. Byť by jistě bylo vhodnější, aby tak činil prostřednictvím výzev, které má právě za tímto účelem k dispozici, nelze sdělení pochybností při jednání považovat *a priori* za nezákonné. I v tomto případě však prokazatelně musí dojít k seznámení daňového subjektu s konkrétními pochybnostmi vyplývajících z konkrétních zjištěných skutečností. Podstatné přitom je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat. Nově získané důkazy pak *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné účetnictví (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86).

[29] S ohledem na výše uvedené nelze se stěžovatelem souhlasit v tom, že absence dalších dokladů prokazujících faktické uskutečnění plnění v situaci, kdy správce daně disponuje daňovým dokladem vztahujícím se ke spornému plnění, aniž by tento doklad jakkoli zpochybnil a svou pochybnost náležitě vyjádřil, sama o sobě bez dalšího zakládá pochybnost o předloženém dokladu. Takový výklad důkazního břemene v daňovém řízení je mylný.

[30] Z průběhu řízení před správcem daně ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2015 (jak byl popsán výše) je zřejmé, že výzva k prokázání skutečností nemohla obsahovat pochybnosti ohledně daňových dokladů, neboť byla vydána dne 22. 10. 2015, tj. v době, kdy správce daně daňovými doklady dosud nedisponoval; to také správce daně v odůvodnění výzvy uvedl. V takovém případě nebylo co zpochybňovat. Bylo naopak na žalobkyni, aby tvrzení uplatněná v daňovém přiznání patřičnými doklady prokázala. Jejich následným doložením unesla své primární důkazní břemeno. V této části je tak nezbytné stěžovateli přisvědčit.

[31] Po předložení daňových dokladů vyplynuly ohledně sporných plnění (zejm. způsobu a místa samotného chlazení) další pochybnosti. Bylo proto na správci daně, aby své pochybnosti dostatečně kvalifikovaně vyjádřil. Byť správce daně nevydal další výzvu podle § 92 odst. 4 daňového řádu, ve které by své pochybnosti uvedl, nelze přehlédnout, že dne 6. 6. 2016 proběhlo jednání, při kterém byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění a všemi pochybnostmi, které v řízení vyvstaly. Příkladem lze uvést samotný způsob chlazení vyrobených polévek: žalobkyně v průběhu daňové kontroly uvedla, že chlazení je prováděno postupným rozbalením krabic, ve kterých jsou polévky zabaleny. Při prohlídce prostor žalobkyně (provedené dne 13. 11. 2015) správce daně zjistil,

že polévky byly vakuově baleny a ukládány do kartonových krabic, které se po naplnění uzavíraly, plné krabice se skládaly na palety a celé palety se poté obalovaly smršťovací fólií. Takto zabalené palety byly odváženy do skladovacích prostor. Žalobkyně dále uvedla, že chlazení probíhá pouze u těch polévek, které se bezprostředně po výrobě distribuují odběratelům a u kterých tím pádem nedojde k samovolnému zchlazení ve skladovacích prostorech. Proto jsou krabice s vyrobenými polévkami opět otevírány, aby teplo přirozeně sálalo ven. Popsaný postup je však již z laického pohledu minimálně zvláštní, a to jak s ohledem na skutečnost, že se jedná o potraviny (krabice s polévkami měly být při chlazení rozmísťovány vedle sebe i ve venkovních prostorech, aniž by byly jakkoli chráněny před nejrůznějšími vlivy počasí), tak z hlediska nákladového (žalobkyně nejprve vynakládala prostředky na obalový materiál, např. smršťovací fólii, který vzápětí z vyrobeného zboží odstraňovala). Nehledě na skutečnost, že toto chlazení měly zajišťovat společnosti personálně propojené s žalobkyní (jednatelkou obou společností, které měly chlazení provádět, je Nela Krejčí, která byla dle zjištění správce daně minimálně v průběhu daňových kontrol zároveň obchodní zástupkyní žalobkyně), nadto sídlící na hromadných adresách.

[32] Na vyjádřené pochybnosti mohla žalobkyně již při jednání dne 6. 6. 2016, jakož i po něm, reagovat (projednání zprávy o daňové kontrole proběhlo 27. 7. 2016, tj. více než 7 týdnů po sdělení zjištěných pochybností). Do jejího práva na předložení dalších důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení nebylo nijak zasazeno. Žalobkyně však na sdělené pochybnosti nereagovala. Nereagovala na ně ani při projednání zprávy o daňové kontrole, při kterém jí byly pochybnosti opětovně sděleny. Za této situace proto nelze souhlasit s krajským soudem, že by správce daně své důkazní břemeno neunesl pouze v důsledku vydání výzvy k prokázání skutečností, která zjištěné pochybnosti neobsahovala.

[33] Pokud jde o zdaňovací období prosinec 2015, správce daně žalobkyni vyzval k prokázání skutečností ve vztahu ke sporným plněním dne 24. 3. 2016, tj. v době, kdy již daňovými doklady disponoval (žalobkyně doložila faktury dne 10. 3. 2016, viz výše). Výzva však obsahovala pouze sdělení, že *„kromě předmětných faktur a dodacích listů správce daně nemá k dispozici žádné jiné důkazní prostředky (např. smlouvy, objednávky, přepravní doklady, dokumenty o umístění zboží apod.), z nichž by jednoznačně vyplynulo, že ke zdanitelným plněním došlo nebo zda přijatá zdanitelná plnění byla použita v rámci ekonomických činností obchodní korporace ALTIN JM GROUP s. r. o.“* Z tohoto sdělení nemohla žalobkyně seznat, na základě čeho považuje správce daně předložené doklady za neprůkazné. Nelze z něj dovodit ani to, co konkrétně považuje správce daně za pochybné. Nevyjádří-li však správce daně dostatečně svou pochybnost, nelze po daňovém subjektu požadovat, aby za správce daně domýšlel, v čem jeho pochybnost spočívá. Pouhým popřením skutečností tvrzených v daňovém přiznání (bez vyjádření konkrétních pochybností) tak správce daně brojí v podstatě proti tomu, že daňový subjekt vůbec nějaký nadměrný odpočet v daňovém přiznání uplatnil. To však nelze připustit, neboť nárok na odpočet daně je jedním ze základních práv plátce, které plyne ze samotné podstaty systému DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79). Nejvyšší správní soud proto uvádí, že důkazní břemeno ohledně prokázání realizace sporných plnění na základě výzvy ze dne 24. 3. 2016 na žalobkyni přejít nemohlo, v tomto ohledu proto s krajským soudem plně souhlasí.

[34] Současně však dodává, že i v rámci tohoto zdaňovacího období proběhlo dne 6. 6. 2016 jednání, při kterém byla žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění seznámena

pokračování

a měla možnost na sdělené pochybnosti reagovat. Podstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených dokladů není v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě, nýbrž ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem (viz výše).

[35] S ohledem na uvedené proto Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že krajský soud posuzoval obě výzvy k prokázání skutečností selektivně. V případě výzvy ze dne 22. 10. 2015 zcela pominul to, že byla vydána v době, kdy správce daně žádnými daňovými doklady nedisponoval, žádnou pochybnost proto obsahovat nemohla. Ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím pak nezohlednil skutečnost, že správce daně sdělil své pochybnosti ohledně všech sporných plnění na jednání, při kterém seznámil žalobkyni s výsledky kontrolních zjištění, jakož i při projednání zpráv o daňových kontrolách.

V. Závěr a náklady řízení

[36] Nejvyšší správní soud uzavírá, že shledal kasační stížnost důvodnou, napadený rozsudek proto s odkazem na § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[37] V dalším řízení je krajský soud vázán vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), který lze stručně shrnout následovně. Hodnotí-li krajský soud, zda přešlo důkazní břemeno v daňovém řízení po předložení daňových dokladů „zpět“ na daňový subjekt, je pro toto posouzení podstatné, zda správce daně své pochybnosti dostatečně kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak se totiž daňový subjekt dozví, proč správce daně nepovažuje předložené doklady za dostatečně věrohodné, průkazné, správné či úplné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] a může se náležitým způsobem hájit. Zákon přitom nestanoví, že ke sdělení pochybností musí dojít jen a pouze výzvou vydanou podle § 92 odst. 4 daňového řádu, byť lze jistě tento postup označit za vhodný. V dalším řízení je proto krajský soud povinen posoudit povahu zjištěných pochybností. To znamená, zda se skutečně jednalo o natolik zásadní pochybnosti, že učinily předložené daňové doklady nevěrohodnými či neprůkaznými, a zda tak jejich sdělením důkazní břemeno na daňový subjekt skutečně přešlo.

[38] Krajský soud v novém rozhodnutí o věci rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení:

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

V Brně dne 18. května 2020

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu