



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **ARNOŠT s.r.o.**, se sídlem Tismice 19, zast. společností Rambousek a partner a.s., se sídlem Křišťanova 4, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze dne 14. 4. 2021, č. j. 55 Af 15/2018 – 48,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze dne 14. 4. 2021, č. j. 55 Af 15/2018 – 48, **se ruší a věc se mu vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 2. 2018, č. j. 9087/18/5300–22444–704601, ve věci doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období března – červen a srpen – listopad 2011 a souvisejícího penále z doměřené daně. Daň byla doměřena z důvodu neuznání daňových odpočtů týkajících se přijatých zdanitelných plnění (stavebních prací), které žalobce nárokoval na základě daňových dokladů vystavených společnostmi Dionita Stav s.r.o., STOYKA INVEST s.r.o. a Gerona Gold s.r.o.

[2] V daňovém řízení bylo v rámci dokazování zjištěno, že dodavatelské společnosti práce fakticky nevykonávaly, neboť nemají žádné vlastní zaměstnance; u subdodatelských společností pak nebylo možné pro jejich nekontaktnost ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění daně. Správce daně neprovedl výslech I. S., neboť to nebylo možné pro jeho nepřítomnost na území České republiky, další důkazy předložené žalobcem (znalecký posudek a rozpočty) správce daně neprovedl proto, že nejsou způsobilé prokázat, že práce provedl dodavatel uvedený na dokladech v tam uvedeném rozsahu. Dle správce daně nebylo prokázáno, že k plněním došlo tak, jak je uvedeno na dokladech, a že byly vystaveny plátcem uvedeným na dokladu. Ze všech

provedených výpovědí vyplynulo, že za všechny tři dodavatelské společnosti jednal I. S. (příležitostně byl přítomen i jeho syn I. S., který byl jednatelem společnosti Gerona Gold s.r.o.), stavbyvedoucí neznali vztah pracovníků ke konkrétním společnostem, neřešili jej. Ochranné pomůcky a pracovní nástroje obstarával žalobce. Správce daně dále uvedl, že společnost Dionita Stav s.r.o. má virtuální sídlo, platby na její účet byly obratem vybírány v hotovosti.

[3] Žalobce ve vyjádření ke kontrolním zjištěním namítal, že správce daně nevyužil všechny možnosti k zajištění účasti I. S., trval na provedení jeho výslechu. Jelikož je V. K. ml. v obchodním rejstříku veden jako jednatel společnosti STOYKA INVEST s.r.o., není otázka povolení k pobytu problém žalobce, ten s ním jednal v dobré víře, o jeho totožnosti neměl pochyb, ostatně stejně jako správce daně, který akceptoval podepsaná daňové přiznání za roky 2011 a 2012 i plné moci. Žalobce požadoval znalecký posudek z oboru „grafologie“ za účelem ověření pravosti podpisů a vyžádání svědectví V. K. ml. Na základě mezinárodní právní pomoci s Ukrajinou. Společnost STOYKA INVEST s.r.o. vyfakturované práce eviduje ve svém účetnictví, správce daně navíc nezohledňuje, že byly uhrazeny na bankovní účet. O úzkém kontaktu vedení společnosti s I. S. svědčí jeho dispoziční práva k bankovnímu účtu. Uvedl rovněž, že spolupráce se společnostmi STOYKA INVEST s.r.o., Dionita Stav s.r.o. a Gerona Gold s.r.o. probíhala tak, že po uzavření rámcové smlouvy výrobní ředitel či stavbyvedoucí kontaktovali I. S., popř. I. S., který potvrdil spolupráci na zakázkách. Dle potřeby pak proběhly stavební činnosti, materiál dodával žalobce, neboť měl přístup k lepším cenám. Tento model je dle žalobce obvyklý, což navrhoval doložit i u jiných společnostech, které vyjmenoval. Opakovaně poukázal na to, že platby probíhaly na účet společností. Uvedl, že doložil rozpočet, objem prací a materiálů, ceny jednotlivých činností, smlouvu s odběratelem, fakturaci odběratele a položkový přehled nákladů. Žalobce popřel, že by byly transakce nestandardní, v jejich propojení osobou I. S. nevidí nic špatného. Žalobce zpochybnil, že by měl o řetězení dodávek vědomost, a uvedl, že v průběhu spolupráce se nevyskytly žádné problémy, kvůli kterým by měl pochybnost o spolehlivosti dodavatelských společností. Navrhl provedení dalších výslechů a znaleckého posudku Ing. Petra Řepy, který měl prokázat, že uvedené práce nebyl schopen realizovat jen svými pracovníky.

[4] Součástí správního spisu je kopie posudku Ing. Ř., znalce v oborech stavebnictví a ekonomika, ze dne 10. 10. 2015, a to včetně dodatků z 18. 2. 2016 a 25. 2. 2016. Znalec zjistil počet normohodin k provedení zakázek na základě smluv uzavřených žalobcem v letech 2011 a 2012 a dospěl k závěru, že žalobce provedl práce nad svoje kapacity v rozsahu 44,5 %, resp. 25%. Příslušné práce nebylo možno provést s vlastním počtem zaměstnanců, přičemž „najaté firmy“ odpracovaly v roce 2011 a 2012 celkem 58,84 %, resp. 36,61 % normohodin. Dále je součástí spisu odpověď Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 2, ve věci daňového subjektu STOYKA INVEST s.r.o. Finanční úřad poskytl správci daně kopii plné moci ze dne 9. 2. 2010, udělené I. S. od této společnosti, jednající jednatelem V. K. ml., pro jednání ve všech věcech v plném rozsahu dle občanského zákoníku, obchodního zákoníku, občanského soudního řádu, zákoníku práce, finančních, daňových a devizových předpisů, správního a notářského řádu. Také mu poskytl daňová přiznání společnosti STOYKA za různá období roku 2010 - 2012 podepsaná I. S. jako zmocněncem.

pokračování

[5] K výhradám žalobce správce daně uvedl, že výslech I. S. neprovedl, neboť jej opakovaně neúspěšně předvolával a adresa pobytu na Ukrajině mu není známa. Výslech V. K. ml. správce daně neprovedl, neboť nemá a už v dotčeném období neměl povolen trvalý pobyt na území České republiky a zejména jeho aktuální pobyt mu není znám. Jeho uvedení v obchodním rejstříku nemá vztah k oprávněnosti výdajů, rozdíl podpisových vzorů dokresluje nevěrohodnost tvrzení žalobce o jeho dobré víře v totožnost V. K. Ani skutečnost, že v evidencích DPH za jednotlivá zdaňovací období jsou u společnosti STOYKA uvedena plnění pro žalobce, nepřesvědčila správce daně o oprávněnosti odpočtů, neboť z evidencí nevyplývá, kdo konkrétně stavební práce provedl, společnost neměla žádné zaměstnance. Neprokázala to ani skutečnost úhrady deklarovaných přijatých dokladů ani skutečnost, že I. S. měl dispoziční právo k bankovnímu účtu. Správce daně považuje přefakturace stavebních prací mezi společnostmi za nestandardní. Dle svědeckých výpovědí byl stěžejním dodavatelem pro všechny tři společnosti I. S. Správce daně opakovaně zdůraznil, že nerozporuje existenci staveb ani netvrdí, že by je žalobce vystavěl vlastními kapacitami, setrval však na závěru, že nebylo prokázáno, kdo je pro něj provedl.

[6] **Krajský soud** zdůraznil, že předmětem sporu je především otázka, zda je podstatné, kdo konkrétně stavební práce provedl, nebo zda postačí zjištění, že práce fakticky byly provedeny. Poukázal na ustálenou judikaturu NSS i Soudního dvora EU, rovněž nepominul, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku dotýkající se jedné z hmotněprávních podmínek: „1) Je v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani? 2) Pokud je odpověď na první otázku kladná a osoba povinná k dani uvedenou důkazní povinnost nesplní, lze odeprít právo na odpočet daně na vstupu, aniž by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že pořízením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu?“ Ohledně otázky, zda lze odmítnout nárok na odpočet DPH v případě, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno pouze ohledně totožnosti konkrétního poskytovatele přijatého plnění, se krajský soud přiklonil k závěrům předkládacího usnesení ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 – 54. Podotkl, že bude-li totiž v projednávané věci možné vycházet ze závěrů žalovaného, že stavební práce neprovedly společnosti deklarované na daňových dokladech, pak současně nebude jisté, že plnění provedly osoby povinné k dani, natož pak plátcí DPH. Plnění by teoreticky bylo možné přičítat jak doposud nezjištěnému subjektu (např. I. S.), tak v bližší neurčeném rozsahu jednotlivým dělníkům zvláště, např. vypláceným po práci v hotovosti bez dokladu. V takovém případě by však skutečně byl řetězec plnění nezjistitelný a nebylo by možno ověřit, zda byla u předcházejících článků řetězce odvedena daň na výstupu a zda vůbec odvedena být měla. V takovém případě by však přiznání odpočtu DPH bylo skutečně v rozporu se zásadou neutrality daně.

[7] Krajský soud vážil, zda je namístě přerušit řízení do doby rozhodnutí SDEU ve věci C-154/20, příp. do rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017; s ohledem na dosavadní délku řízení a na to, že shledal jiné důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí, se přiklonil k názoru rozšířeného senátu vyjádřenému v předkládacím usnesení. Současně dodal, že pokud by v době dalšího řízení před žalovaným došlo k závaznému vyřešení sporné otázky SDEU nebo rozšířeným senátem ve výše uvedených věcech jinak, než k jakému závěru se přiklonil zdejší soud, pak žalovaný nebude v tomto

rozsahu právním názorem zdejšího soudu vázán a bude aplikovat tato případná rozhodnutí NSS, resp. SDEU (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS).

[8] Pokud jde o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, krajský soud poukázal na příslušná ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, resp. směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „směrnice o DPH“) a na judikaturu SDEU. Dle krajského soudu žalovaný pochybil, neprovedl-li výslech I. S. a V. K. ml.; poukázal na § 92 odst. 2 daňového řádu, dle kterého povinnost správce daně dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejdůsledněji. Poznamenal, že správce daně nemá povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil; limitem pro toto pravidlo jistě je důkazní povinnost daňového subjektu spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Byť tedy leží dle krajského soudu důkazní břemeno na daňovém subjektu, povinnost vést dokazování (tj. určovat, které důkazy budou provedeny, jakým způsobem, uplatňovat případně i pravomoc k vyhledání a opatření důkazů, včetně případných sankcí pro ty, kteří závažně ztěžují nebo maří správu daní tím, že neuposlechnou výzvy ke splnění procesní povinnosti) je na správci daně. To znamená, že jestliže daňový subjekt k prokázání svého tvrzení navrhne výslech svědka, je povinností správce daně vyvinout maximální snahu, aby mohl být tento důkaz proveden, tedy že správce daně musí všemi dostupnými zákonnými prostředky daňovému subjektu unesení důkazního břemene umožnit. Součástí této povinnosti je i např. prověření telefonních kontaktů na takového svědka, jako cesty, jak zjistit aktuální adresu tohoto svědka, kam by mu následně mohlo být doručeno předvolání. Stejně tak je možné využít adres (byť v zahraničí) evidovaných cizineckou policií či Ministerstvem vnitra (doposud se správní orgány dotazovaly těchto orgánů pouze na to, zda svědci měli povolen pobyt na území České republiky, nikoliv však na adresu jejich pobytu na Ukrajině, kterou uvedli v žádostech o povolení k pobytu) či možných adres svědka sdělených daňovým subjektem samotným. Je přitom nerozhodné, že by šlo o adresu v zahraničí, neboť i na takovou adresu lze doručit předvolání. K tomu je třeba zdůraznit, že k příjezdu ukrajinského občana do České republiky není za stávající úpravy pobytu cizinců nutná vzhledem k bezvízovému styku žádná komplikovaná povolovací procedura (soud přitom nepřihlížel k mimořádným opatřením uplatňovaným v souvislosti s pandemií nemoci Covid-19, neboť ta v době vedení daňového řízení neplatila). Vzhledem k provádění daňové kontroly společně pro daň z příjmu není vyloučeno ani provedení mezinárodního dožádání (viz čl. 26 Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ukrajiny o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku uveřejněné pod č. 103/1999 Sb.), a to ať už k zajištění samotného výslechu nebo jen ke zjištění aktuálního místa pobytu svědka. Soud přitom poznamenává, že oba svědci byli účastníky žalovaným zpochybňovaných transakcí a jejich svědectví tak bezpochyby mohlo mít pro danou věc význam – to platí zejména u I. S., který byl podle dostupných zjištění klíčovým aktérem transakcí. Přestože minimálně v případě I. S. žalovaný vyvinul nikoli zanedbatelné úsilí výslech svědka opatřit, nevyčerpal všechny shora naznačené možnosti k zajištění jeho výpovědi, např. se nepokusil opatřit jeho adresu (a zajistit jeho výslech) v součinnosti s ukrajinskými státními orgány. Důvod neprovedení výslechu svědka V. K. ml. uvedený žalovaným (tedy že v rozhodné době neměl povolen

pokračování

pobyt na území České republiky) nelze dle krajského soudu akceptovat, neboť odhlíží od toho, že fakticky se mohl na území České republiky zdržovat. Z hlediska prokazovaných skutečností není významné, zda se svědek zdržoval na území České republiky oprávněně, nýbrž zda se zde reálně zdržoval a vyvíjel obchodní či pracovní činnost.

[9] Krajský soud konstatoval, že správce daně zatížil daňové řízení vadou, neboť neučinil veškeré dostupné úkony k opatření výpovědi svědků I. S. a V. K. ml. (viz rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010 - 101). Jedná se přitom o významný důkazní prostředek, který je s to ovlivnit hodnocení dosud provedených důkazů a vést k přehodnocení závěru žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem; závěr žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno, je tedy předčasný. Krajský soud tedy shledal, že skutkový stav zjištěný správními orgány vyžaduje zásadní doplnění a že v řízení došlo k vadě, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí. Uvedl, že jelikož žalovaný bude muset znovu zhodnotit doplněné dokazování jednotlivě i v jeho souhrnu, nezabýval se soud podrobně dalšími jednotlivými dílčími námitkami ve vztahu k hodnocení unesení důkazního břemene. Současně však předeslal, že za dosavadní (neúplné) důkazní situace má za to, že formální zapojení subdodavatelských firem do fakturačního řetězce skutečně nijak neprokazuje provedení prací konkrétním dodavatelem, což platí i o úhradách na bankovní účty dodavatelských společností, neboť z okolností daného případu (zatím) vyplývá, že mohlo jít o platby pouze formální, které byly obratem vybrány a vráceny žalobcem nebo užity k vyplacení skutečného dodavatele služeb, jehož totožnost nebyla (ještě) prokázána.

[10] Stěžovatel v **kasáční stížnosti** uplatnil důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.; má za to, že rozsudek, jímž bylo zrušeno rozhodnutí o odvoláních, je nezákonný, protože spočívá v nesprávném posouzení právní otázky, a dále je nepřezkoumatelný, protože spočívá v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.

[11] Stěžovatel předně upozorňuje na to, že žalobní námitka, kterou shledal krajský soud v napadeném rozsudku důvodnou, byla žalobcem v žalobě formulována značně obecně. Co se týče nevyslechnutého svědka I. S., žalobce toliko v bodě [41] žaloby mimo jiné uvedl: „*Pan I. S. byl pro správce daně kontaktní, pokud se vyskytoval na území České republiky a účastnil se výpovědi jako svědek. Pro orgány činné v trestním řízení je kontaktní i nyní. Nelze tedy vinit daňový subjekt z toho, že dotyčného nevyslechl.*“. Co se týče nevyslechnutého svědka V. K. ml., i v tomto případě žalobce toliko v obecné rovině v bodě [36] žaloby uvedl: „*Správce daně vůbec nereagoval na sdělení adresy jednatele společnosti STOYKA INVEST a nijak se ho nepokusil kontaktovat. Pokud v současné době nemá povolení k pobytu na území ČR, tak lze těžko očekávat, že se dostaví na předvolání zaslané na tuzemskou adresu.*“. Stěžovatel uvádí, že ačkoliv se tedy jedná o řádně uplatněné námitky, platí v soudním řízení správním s ohledem na vázanost soudu námitkami pravidlo, že čím obecněji je žalobní bod vymezen, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posoudit jej; k tomu stěžovatel odkazuje na četnou judikaturu NSS). Namítá, že krajský soud v napadeném rozsudku přestal být *de facto* nestranným rozhodčím sporu a pasoval se do role advokáta účastníka řízení. Na základě dvou obecných vět v žalobě z vlastní iniciativy domyslel a dotvořil žalobní námitku týkající se nevyslechnutých svědků I. S. a V. K. ml., čímž popřel uplatnění dispoziční zásady; uvedené skutečnosti způsobují jinou vadu

řízení před soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., pročež tak již z uvedeného důvodu stěžovatel považuje podanou kasační stížnost za plně důvodnou.

[12] Stěžovatel k posouzení důkazního břemene nejprve připomíná, že odpovědnost správce daně za správné zjištění skutkového stavu nelze ztotožňovat s mnohem širší zásadou vyšetřovací, která se však v daňovém řízení neuplatní, přičemž krajský soud tuto skutečnost v napadeném rozsudku zcela opomíjí a naopak zcela nesprávně dovozuje z § 92 odst. 2 daňového řádu vyšetřovací zásadu (srov. rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 282/2019, ze dne 4. 12. 2019: „...*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Daňové řízení je specifické v tom, že skutkovým základem v něm je tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Daňový subjekt tak má povinnost daň přiznat a doložit svá tvrzení týkající se tvrzené daňové povinnosti.*“ (důraz přidán stěžovatelem). Odpovědnost správce daně za správné zjištění skutkového stavu tak nespočívá v tom, že by správce daně musel bezmezně aktivně pátrat po důkazech, jimiž by odstranil jakékoliv pochybnosti, nýbrž pouze v tom, že musí řádně zohlednit všechny navržené i provedené důkazy a skutečnosti, které v řízení vyšly najevo. Zůstanou-li i poté nějaká tvrzení daňového subjektu neprokázaná, jdou tyto nedostatky k tíži daňového subjektu.

[13] Stěžovatel dále uvádí sled událostí, který je dle něj v posuzovaném případě zcela zásadní a který krajský soud v napadeném rozsudku dle stěžovatele zcela pomíjí. Na základě nastíněného skutkového stavu, který nepovažuje NSS za nutné rekapitulovat, neboť je podrobně popsán ve zprávě o kontrole, jakož i v rozhodnutí stěžovatele i v napadeném rozsudku krajského soudu, stěžovatel zásadním způsobem odmítá tvrzení krajského soudu, že by správce daně nevyvinul dostatečnou míru aktivity při zajištění účasti svědků I. S. a V. K. ml. Na jejich svědeckých výpovědích. Krajský soud v napadeném rozsudku zcela odhlíží od podstatných skutečností, které vyplynuly na povrch v průběhu řízení, a co víc, vůbec nerespektuje § 92 odst. 6 daňového řádu, dle kterého je to právě daňový subjekt (tj. žalobce), který je povinen současně s návrhem výsledku svědka sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti.

[14] Stěžovatel se ohrazuje proti tvrzení krajského soudu, že by jediným důvodem neprovedení výsledku svědka V. K. ml. byla skutečnost, že v rozhodné době neměl povolen pobyt na území České republiky. Předně je třeba zdůraznit, že v rámci jiných daňových řízení správce daně zjistil, že svědek V. K. ml. byl neúspěšně předvoláván ke svědecké výpovědi, přičemž Finančním úřadem pro Ústecký kraj bylo zjištěno, že na adrese Č. X, X Ú. L., se nachází uzavřená a vybydlená ubytovna; jiná tuzemská adresa (případně i zahraniční adresa), na kterou by se dalo případně zaslat předvolání, nebyla zjištěna a žalobce tyto potřebné údaje společně s návrhem na výslech svědka správci daně nikdy nesdělil, ač je to jeho povinnost (§ 92 odst. 6 daňového řádu), což krajský soud v napadeném rozsudku zcela pomíjí. K tomuto zjištění následně přistoupily další skutečnosti, a sice krajským soudem zmiňovaný ukončený trvalý pobyt na území České republiky (tj. do dne 30. 6. 2010), který plně koresponduje s tím, že ode dne 20. 4. 2010 nebyla svědkem V. K. ml. uskutečněna na bankovním účtu obchodní společnosti STOYKA INVEST s.r.o. žádná transakce, dále také výpověď (bývalé) účetní této obchodní

pokračování

společnosti Ing. M. V., která sdělila, že se svědkem V. K. ml. se nikdy neviděla (ač byl jednatelem obchodní společnosti) a že jí účetní podklady předával I. S., a v neposlední řadě rovněž zjištění, že podpisy na sporných fakturách a rámcové smlouvě od obchodní společnosti STOYKA INVEST s.r.o. neodpovídají podpisu svědka V. K. ml. uvedenému na podpisovém vzoru ve veřejném rejstříku (srov. bod [86] rozhodnutí o odvoláních). Správce daně požadoval rovněž sdělit adresu skutečného místa pobytu v České republice, resp. v zahraničí, svědka V. K. ml., když zaslal obchodní společnosti STOYKA INVEST s.r.o. výzvu k poskytnutí údajů, která však zůstala bez odezvy. Veškeré důvody neprovedení, resp. nemožnost provedení svědecké výpovědi svědka V. K. ml. správce daně podrobně uvedl jednak v seznámení s výsledky kontrolních zjištění a zejména pak také ve zprávě o daňové kontrole (srov. strany 82 až 84 zprávy o daňové kontrole), což krajský soud vůbec v napadaném rozsudku nerefletoval. Stěžovatel tedy namítá, že správce daně dostal požadavku, když se zdůvodněním nepřistoupil k výsledku svědka V. K. ml. Odůvodněním odmítnutí výsledku svědka V. K. ml. správce daně dostal požadavku ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 8 Afs 80/2007, ze dne 31. 3. 2009, či sp. zn. 9 Afs 7/2010, ze dne 5. 8. 2010).

[15] Co se týče neprovedení, resp. nemožnosti uskutečnění, svědecké výpovědi svědka I. S., stěžovatel uvádí, že svědek byl správcem daně opakovaně předvoláván, a to nejprve z adresy uvedené ve veřejném rejstříku, tj. z adresy U D. X, X P. X, nicméně zásilky na tuto adresu nebylo možno doručit. Následně na to správce daně z odpovědi od Ministerstva vnitra zjistil adresu, na které by se měl svědek I. S. zdržovat, a sice P H. X, X P. X; správce daně proto zaslal na tuto nově zjištěnou adresu nejprve předvolání, ze kterého se ovšem svědek I. S. telefonicky omluvil, pročež tak správce daně zaslal svědkovi I. S. další předvolání, na které ovšem svědek I. S. již žádným způsobem nereagoval a zcela se odmlčel. Následně na to žalobce správci daně zprostředkovaně poskytl informaci získanou od pana O. S. (tj. od bratra svědka I. S.), že svědek I. S. odcestoval na Ukrajinu. Na tomto místě stěžovatel namítá, že mezi zde řešeným případem a případem řešeným Nejvyšším správním soudem v rozsudku sp. zn. 5 Afs 6/2010, ze dne 26. 1. 2011, na který odkazuje krajský soud v napadeném rozsudku, je zásadní rozdíl – v odkazovaném rozsudku Nejvyšší správní soud posuzoval situaci, kdy se správce daně nepokusil zajistit účast svědka, když na předvolání reagoval telefonickou omluvou. Ve zde řešeném případě se sice svědek I. S. taktéž jednou telefonicky omluvil, nicméně správce daně jej opakovaně předvolal ke svědecké výpovědi, ke které se ovšem svědek I. S. již bez omluvy nedostavil. Stěžovatel namítá, že vyvinul maximální snahu zajistit výsledek svědka I. S., přičemž nelze opětovně nezmínit, že správce daně požadoval rovněž sdělit adresu skutečného místa pobytu v České republice, resp. v zahraničí, zaslal obchodní společnosti Dionita Stav výzvu k poskytnutí údajů, na kterou však nebylo žádným způsobem reagováno. Veškeré důvody neprovedení, resp. nemožnost provedení, svědecké výpovědi svědka I. S. správce daně podrobně uvedl rovněž jednak v seznámení s výsledky kontrolních zjištění a ve zprávě o daňové kontrole (srov. stranu 81 zprávy o daňové kontrole), což krajský soud vůbec v napadaném rozsudku nerefletoval. Rovněž odůvodněním odmítnutí výsledku svědka I. S. správce daně dle stěžovatele dostal požadavku ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu.

[16] Stěžovatel odmítá tvrzení krajského soudu, že by měl zjišťovat adresy pobytů svědků I. S. a V. K. ml. formou mezinárodního dožádání na Ukrajinu. Stěžovatel

opakovaně zdůrazňuje, že navrhne-li daňový subjekt k prokázání svých tvrzení provedení důkazu, musí jej mimo jiné dostatečně identifikovat, neboť možnost správce daně provést důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Stěžovatel rovněž dodává, že (údajné) návraty svědka V. K. ml. a svědka I. S. na Ukrajinu v žádném případě nemohou vyvolat relevantní úkony v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní, zvláště pak, pokud se nejedná o informace dostatečně určité. Nad rámec shora uvedeného a pouze pro úplnost stěžovatel uvádí, že mezinárodní dožádání se v obdobných případech nabízí jako jeden z možných nástrojů, současně jde ale o nástroj dosti komplikovaný, u něhož si lze představit (zvláště při spolupráci s některými zeměmi – z úřední činnosti stěžovatele je známo, že se bude jednat právě o Ukrajinu) významnější zdržení.

[17] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že vyvinul nikoliv zanedbatelné úsilí při získání svědecké výpovědi. Prvoinstanční správce daně tvrdil jednatelem žalobce, že svědek pro něj není kontaktní, ačkoliv měl jeho telefonní číslo. Když se jednatel pokusil před správcem daně svědka kontaktovat, tak ten obratem telefon zvedl a přislíbil účast na výslechu. S popisem pokusů, jak se pokoušel správce daně svědka kontaktovat, lze polemizovat, ale sám stěžovatel uznává, že vlastním pochybením výslech svědka zmařil. V současné době se odvolací orgán pokouší svědka opětovně kontaktovat, ale vzhledem k tomu, že od posledních pokusů o kontakt uplynulo více jak 6 let a svědci mají vypovídat ke skutečnostem starým 10 let, tak lze těžko očekávat, že po tak dlouhé době svědci mohou situaci osvětlit. Dle žalobce stěžovatel popírá sám sebe, když na jednu stranu tvrdí, že svědky obeslal, a na druhé straně tvrdí, že musí důkazní prostředek, tj. svědka, dostatečně identifikovat. Správci daně je v tomto případě dostatečně jasné, kterou osobu je potřeba jako svědka vyslechnout. Samotný fakt, že žalobce nezná po 10 letech privátní adresu jednatele svého dodavatele mu rozhodně nelze přičítat k tíži a rozhodně nelze takto vykládat důkazní břemeno, které ho dle § 92 daňového řádu tíží; žalobce je povinen unést důkazní břemeno týkající se skutečností, které uváděl ve svých tvrzeních, ve svých tvrzeních rozhodně neuváděl, že bude znát adresy jednatele po deseti letech. Dle žalobce je podstatné, že nikdo nezpochybnil provedení prací; žalobce předložil veškeré důkazy, které měl; jestliže není zpochybňováno, že dodavatel využíval na stavbě subdodávek jiných subjektů, tak samotná jména pracovníků by opětovně nic neosvětlila, protože by nebylo prokázáno, či pracovníci to byli. A byla by tedy prokázána opětovně již prokázaná skutečnost, že práce v tomto rozsahu provedeny byly. Stěžovatel zpochybňuje zdanitelné plnění nepředložením důkazů, které žalobce měl mít. Dle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie porušení jiných předpisů nemůže mít vliv na odmítnutí nároku na odpočet. Dle žalobce je podstatné, že i kdyby tyto důkazy předloženy byly, tak by správce daně konstatoval, že jména konkrétních pracovníků neprokazují, že práce provedl dodavatel, neboť by se jednalo o jména zaměstnanců jeho subdodavatelů. Ačkoli stěžovatel nepopírá, že mu bylo předloženo čestné prohlášení svědka, tak se v kasační stížnosti snaží stěžovatel vyvolat dojem, že jediným důvodem vyhovění žalobě bylo pouze nevyslechnutí svědků. Nicméně krajský soud v bodě [75] napadeného rozsudku zcela jasně uvádí, že stěžovatel hodnotil předložené čestné prohlášení v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Právě pod tíhou čestného prohlášení, které je důkazním prostředkem, a jeho obsahu je nutno hodnotit i rezignaci stěžovatele na výslech svědka. Je proti logice, aby svědek prohlásil něco jiného v čestném prohlášení a něco jiného potom

pokračování

při svědecké výpovědi. Žalobce nepovažuje kasační stížnost za důvodnou a navrhuje ji zamítnout.

[18] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, současně zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by byl povinen Nejvyšší správní soud přihlížet z úřední povinnosti (§109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou.

[20] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli v námitce, že by krajský soud nepřipustně vybočil z vymezeného rozsahu přezkumné činnosti; ze spisu je zřejmé, že žalobce výslechy svědků v rámci daňového řízení navrhoval, čímž směřoval ke zjištění skutkového stavu; byť lze připustit, že v žalobě přímo výslovně jejich neprovedení podrobně nekomentoval, nicméně neprovedení výpovědí nepřimo v bodě 41 žaloby namítá. Nejedná se tedy o námitku, která by s uplatněnými námitkami v žalobě stran (ne)dostatečně nezjištěného skutkového stavu nijak nesouvisela.

[21] Nejvyšší správní soud se však ztotožnil s námitkou stěžovatele ohledně nedostatečnosti dosud provedených dostupných úkonů k opatření výpovědi svědků I. S. a V. K. ml. Takový závěr totiž nemá oporu v obsahu správního spisu.

[22] Z chronologického obsahu spisu mimo jiné vyplývá, že správce daně z jiných daňových řízení zjistil, že svědek V. K. ml. pobýval na území České republiky na základě povolení k dlouhodobému pobytu od 30. 10. 2006 do 30. 6. 2010, přičemž poslední adresou jeho pobytu byla adresa Č. X, X Ú. L. Po předchozích neúspěšných pokusech o jeho předvolání přistoupil správce daně k dožádání (viz dožádání, č. j. 1570816/13/2107-05404-201540 ze dne 9. 5. 2013), na základě kterého provedl Finanční úřad pro Ústecký kraj na uvedené adrese místní šetření, přičemž bylo zjištěno, že na uvedené adrese se nachází uzavřená ubytovna pro sociálně méně přizpůsobivé spoluobčany, ve které se nikdo nevyskytuje; na ubytovně se rovněž nenacházela žádná poštovní schránka, tudíž nebylo možno zaslat svědkovi předvolání. Správce daně následně po zahájení daňové kontroly požádal Ministerstvo vnitra, Odbor azylové a migrační politiky v souladu s § 57 odst. 1 daňového řádu o sdělení informací mimo jiné k osobám: 1) jednatel obchodní společnosti STOYKA INVEST s.r.o. – V. K., datum narození: X, s trvalým pobytem dle veřejného rejstříku na adrese Č. X, X Ú. L., a 2) I. S., datum narození: X, s trvalým pobytem dle veřejného rejstříku na adrese U D. X, X P. X. Vzhledem k tomu, že se písemnosti zasílané na shora uvedené adresy správci daně vracely, požadoval správce daně sdělit po Ministerstvu vnitra průběh pobytu uvedených osob na území České republiky a dále také, zda mají tyto osoby k pobytu na území České republiky povolení; pokud ano, žádal správce daně o uvedení adresy, na které jsou dané osoby k zastížení (viz výzva, č. j. 3408277/14/2111-05402-205039 ze dne 30. 7. 2014).

[23] Dne 10. 11. 2014 v rámci ústního jednání před správcem daně jednatel žalobce uvedl, že nemá a nezná kontaktní údaje na svědka V. K. a svědka I. S., přičemž tyto se pokusí do dne 10. 12. 2014 obstarat (viz protokol o ústním jednání, č. j. 4106240/14/2111-60562-205039). Dne 10. 12. 2014 bylo správci daně doručeno podání žalobce, ve kterém

navrhuje, aby správce daně provedl „...svědeckou výpověď svědka p. I. S....“ a aby si správce daně „...v rámci spolupráce České republiky s Ukrajinou vyžádal svědectví V. K., datum narození X...“. Přílohou podání bylo mimo jiné čestné prohlášení svědka I. S. ze dne 10. 12. 2014, s adresou trvalého pobytu U D. X, X P. X.

[24] Dne 13. 1. 2015 správce daně předvolal I. S. k podání svědecké výpovědi, která se měla konat dne 27. 1. 2015 v 13:00 hod.; předvolání bylo zasláno na adresu U D. X, X P. X; správci daně bylo vráceno s poznámkou „Adresát nemá domovní schránku“. Dne 27. 1. 2015 se u správce daně s jednatelem žalobce uskutečnilo ústní jednání (viz protokol o ústním jednání, č. j. 433664/15/2111-60562-205039), jehož předmětem měla být výpověď svědka I. S., vzhledem k tomu, že se nedostavil, nemohl být důkaz navržený žalobcem proveden. Další ústní jednání mezi správcem daně a jednatelem žalobce se uskutečnilo dne 29. 1. 2015 (viz protokol o ústním jednání, č. j. 474934/15/2111-60562-205039), při kterém správce daně žalobce seznámil s nemožností provedení svědecké výpovědi svědka I. S., což jednatel žalobce ponechal opět bez vyjádření. K dotazu správce daně ohledně kontaktování svědka I. S., jednatel žalobce uvedl, že I. S. se údajně pohybuje v České republice v Praze, ale že se mu jej nepodařilo sehnat, přičemž čestné prohlášení svědka I. S. si osobně jednatel žalobce vyzvedl v Praze u pana O. S. (tj. u bratra svědka I. S.). Dne 2. 2. 2015 vydal správce daně předvolání, kterým opakovaně předvolal uvedeného svědka k podání svědecké výpovědi, která se měla konat dne 23. 2. 2015 v 9:00 hod; předvolání bylo znovu zasláno na adresu U D. X, X P. X, bylo opětovně správci daně vráceno s poznámkou „Adresát nemá domovní schránku“.

[25] Dne 10. 3. 2015 byla správci daně doručena odpověď Ministerstva vnitra na výzvu, ve které se uvádí, že V. K. ml. měl na území České republiky povolen dlouhodobý pobyt za účelem podnikání do dne 30. 6. 2010, poslední známá adresa trvalého pobytu je Č. X, X Ú. L., v současné době není v evidencích Cizineckého informačního systému hlášen k pobytu na území České republiky, I. S. měl na území České republiky povolen dlouhodobý pobyt za účelem podnikání do 27. 2. 2013, přičemž dne 5. 2. 2013 si podal žádost o prodloužení dlouhodobého pobytu na území České republiky, o které nebylo doposud pravomocně rozhodnuto, je hlášen na adrese P. H. X, X P. X. Dne 13. 3. 2015 vydal správce daně předvolání, kterým opakovaně předvolal svědka I. S. k podání svědecké výpovědi, která se měla konat dne 2. 4. 2015 v 9:00 hod; předvolání bylo zasláno na adresu P. H. X, X P. X, a bylo mu doručeno v souladu s § 47 odst. 2 daňového řádu dne 26. 3. 2015. Dne 2. 4. 2015 svědek I. S. telefonicky kontaktoval správce daně s tím, že se ke svědecké výpovědi nemůže dostavit, ale je ochoten se ke správci daně dostavit až se vrátí z dovolené na Ukrajině. Bylo tedy dohodnuto, že správce daně svědka opakovaně předvolá (viz úřední záznam č. j. 1626196/15/2111-60561-204678 ze dne 2. 4. 2015). Dne 29. 4. 2015 vydal správce daně další předvolání, kterým opakovaně svědka předvolal na 11. 5. 2015 v 9:00 hod.; předvolání však nebylo z důvodu omylu na straně správce daně odesláno; nicméně dne 11. 5. 2015 se u správce daně s jednatelem žalobce uskutečnilo ústní jednání (viz protokol o ústním jednání, č. j. 2071948/15/2111-60562-205039), jehož předmětem měla být svědecká výpověď svědka I. S. Vzhledem k omylu při odesílání předvolání se svědek I. S. pochopitelně ke správci daně nedostavil, protože nemohl být důkaz navržený účastníkem řízení proveden, k čemuž jednatel žalobce uvedl, že žádá o zopakování předvolání svědka I. S.

pokračování

[26] Dne 12. 5. 2015 vydal správce daně další předvolání, kterým opakovaně předvolal svědka I. S. k podání svědecké výpovědi, která se měla konat dne 28. 5. 2015 v 9:00 hod.; předvolání bylo zasláno na adresu P. H. X, X P. X, a bylo svědkovi I. S. doručeno v souladu s § 47 odst. 2 daňového řádu dne 25. 5. 2015. Dne 28. 5. 2015 se u správce daně s jednatelem žalobce uskutečnilo ústní jednání (viz protokol o ústním jednání, č. j. 2816850/15/2111-60562-205039), jehož předmětem měla být svědecká výpověď svědka I. S. Vzhledem k tomu, že se svědek I. S. ke správci daně nedostavil, nemohl být důkaz navržený žalobcem proveden, k čemuž jednatel žalobce uvedl, že nechá na posouzení správce daně, zda opakovaně tohoto svědka předvolá.

[27] Dne 2. 6. 2015 správce daně telefonicky kontaktoval pracovníci Ministerstva vnitra, kterou bylo sděleno, že I. S. je hlášen na adrese P. H. X, X P. X, a to do dne 26. 2. 2017 (viz úřední záznam č. j. 2849600/15/2111-60562-205039 ze dne 2. 6. 2015). Dne 4. 6. 2015 bylo správci daně doručeno podání žalobce, ve kterém uvedl, že kontaktoval pana O. S. (bratra svědka I. S.), který žalobci sdělil, že I. S. odcestoval na Ukrajinu a není mu známo, kdy se vrátí zpět do České republiky, neboť nejsou v častém kontaktu.

[28] Dne 16. 7. 2015 seznámil správce daně žalobce dle § 88 odst. 2 daňového řádu s výsledkem kontrolního zjištění, ve kterém správce daně odůvodnil neprovedení jednotlivých svědeckých výpovědí. Žalobce se vyjádřil s tím, že trvá na výslechu svědka V. K. ml., a to „...za využití všech dostupných možností (spolupráce Česka a Ukrajiny)...“. Co se týče svědka I. S., uvedl, že správce daně „...nevyužil žádných možností, jež mu umožňuje daňový řád v § 100 a nezajistil provedení výslechu svědka.“.

[29] Na základě vyjádření žalobce vydal správce daně výzvy k poskytnutí informací adresované obchodním společnostem STOYKA INVEST s.r.o. a Dionita Stav s.r.o., ve kterých požadoval sdělit adresy skutečných míst pobytů jejich jednatelů (tj. svědka I. S. a svědka V. K. ml.) v České republice, případně sdělit adresy skutečných míst pobytů v cizině, na které lze zasílat písemnosti; v těchto výzvách byly rovněž svědkům I. S. a V. K. ml. navrženy termíny k dostavení se ke správci daně; na tyto výzvy však nikdo žádným způsobem nereagoval.

[30] Nejvyšší správní soud se na rozdíl od krajského soudu nedomnívá, že by správce daně při zjišťování skutkového stavu nedostal svým povinností ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu a nepostupoval dostatečně důsledně. Z výše popsaného sledu jednotlivých úkonů správce daně vyplývá opak. Správce daně se o zajištění provedení důkazu svědeckou výpovědí několikrát pokoušel, přičemž ke zjištění potřebných informací využil řady institutů, které mu daňový řád poskytuje; nelze říci, že by ustal na prostém zkonstatování neúspěšnosti doručení předvolání, ale sám různými cestami zjišťoval údaje směřující ke kontaktování svědků. Stěžovateli lze především přisvědčit v tom, že tyto údaje měl poskytnout sám žalobce (srov. např. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 89/2018 - 79). Správce daně přesto činil další kroky směrem k realizaci navržené svědecké výpovědi; nepodařilo-li se mu svědky zajistit, nelze mu to za dané situace přičítat z hlediska unesení důkazního břemene k tíži. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102, uvedl: „Pokud daňový subjekt navrhne k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí důkazní prostředek dostatečně identifikovat. Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována

poskytnutými údaji. Je tedy ve vlastním zájmu daňového subjektu, navrhuje-li v daňovém řízení důkaz k prokázání svého tvrzení, aby jej dostatečně identifikoval. Nelze přitom přičítat k tíži daňového orgánu, že se mu nepodařilo důkazní prostředek navržený daňovým subjektem vyhledat. V této souvislosti je nutno opakovaně zdůraznit, že důkazní povinnost v daňovém řízení primárně stíhá daňový subjekt.“

[31] V pojednávané věci nebylo sporu o tom, že se zdanitelné plnění uskutečnilo. Stěžovatel opakovaně zdůraznil, že nerozporuje existenci stavebních prací ani netvrdí, že by je žalobce prováděl vlastními kapacitami, setrval však na závěru, že nebylo prokázáno, kdo plnění provedl, vyloučil, resp. zpochybnil, že by je provedly v dokladech uvedené deklarované společnosti, a to z důvodu, že nedisponovaly vlastními zaměstnanci.

[32] K posuzování podmínek pro přiznání nároku na odpočet lze odkázat např. na rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37: „ Z judikatury Soudního dvora jasně vyplývá, že nejprve se zkoumá, zda byly splněny podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně (bod 31, rozsudku ve věci Bonik EOOD), jde přitom o hmotněprávní a formální podmínky stanovené směrnicí 2006/12, které v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále že tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí 206/12 (bod 44 rozsudku ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében a David). Soudní dvůr nechává na soudech členských států posouzení skutkových okolností případu, aby v souladu s pravidly vnitrostátního dokazování zhodnotily, zda došlo ke splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku nároku na odpočet daně (bod 32 rozsudku ve věci Bonik EOOD).“

[33] Skutečnost, zda dodavatel žalobce je osobou povinnou k dani, je nejenom podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet, ale také podmínkou pro jeho přiznání, tedy hmotněprávní podmínkou. Právě identifikací konkrétní osoby povinné k dani dochází k potvrzení toho, že konkrétní zboží dodala či službu poskytla osoba, která je součástí systému DPH. Daň na výstupu osoby povinné k dani se „páruje“ s daní na vstupu jiné osoby povinné k dani. V opačném případě by osobě povinné k dani stačilo tvrdit, že za dané zboží či službu zaplatila, použila ho k deklarovanému účelu a sama je osobou povinnou k dani, přičemž by zdanitelné plnění mohla nabýt od neplátce, čímž by došlo k narušení neutrality DPH – nebyla by odvedena část DPH na výstupu, ačkoliv by tato byla později uplatněna v rámci odpočtu daně na vstupu. Neodvedení určité částky daně osobou povinnou k dani, ačkoliv byla získána jako DPH je daňovým podvodem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55 a tam citovanou judikaturu). Právě případná neúčast na daňovém podvodu je sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží jí nárok na odpočet daně. K posouzení existence daňového podvodu však dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně, což se v daném případě dle stěžovatele nestalo.

[34] Hmotněprávní podmínky stanovil český zákonodárce v § 72, resp. 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Důkazní břemeno ohledně prokázání splnění hmotněprávních podmínek, tedy i skutečné dodání zboží či služby, nese dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt.

pokračování

[35] Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí důkazy ohledně tvrzení daňového subjektu jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné; pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Po daňovém subjektu nicméně nelze požadovat, aby prokázal skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodu zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS, obdobně též rozsudek ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, publ. pod č. 599/2004 Sb. NSS, rozsudek ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 – 46, nebo též. Nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99).

[36] Žalobce sice předložil doklady, na základě kterých nárok na odpočet dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty uplatnil; tím však ještě bez dalšího nesplnil povinnost dle § 92 odst. 3 daňového řádu, jinými slovy, neunesl ještě důkazní břemeno stran prokázání „skutečného obsahu“ předloženého dokladu, tedy faktického stavu. Nelze přitom pominout, že žalobce byl tím subjektem, který předložil správci daně faktury vystavené uvedenými společnostmi, a proto ve vztahu k nim nese důkazní břemeno ohledně uskutečnění zdanitelného plnění právě těmito subjekty.

[37] Nejvyšší správní soud nepopírá, jak konstatuje krajský soud, že v případě výpovědi svědků se nepochybně jednalo o významný důkazní prostředek, který je s to ovlivnit hodnocení závěru žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem; nesouhlasí však již s tím, že by závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem byl předčasný, resp. že by neměl oporu ve spise, že by skutkový stav vyžadoval zásadní doplnění a že řízení před daňovými orgány bylo zatíženo pro věc zásadní vadou.

[38] Krajský soud uložil žalovanému znovu po provedení svědeckých výpovědí zhodnotit doplněné dokazování jednotlivě i v jeho souhrnu, proč se krajský soud nezabýval podrobně dalšími jednotlivými dílčími námitkami ve vztahu k hodnocení unesení důkazního břemene. Není bez povšimnutí, že současně však též předeslal, že „*za dosavadní (neúplné) důkazní situace má za to, že formální zapojení subdodavatelských firem do fakturačního řetězce skutečně nijak neprokazuje provedení prací konkrétním dodavatelem, což platí i o úhradách na bankovní účty dodavatelských společností, neboť z okolností daného případu (zatím) vyplývá, že mohlo jít o platby pouze formální, které byly obratem vybrány a vráceny žalobcem nebo užity k vyplacení skutečného dodavatele služeb, jehož totožnost nebyla (ještě) prokázána.*“ Krajský soud tak v podstatě stávající skutkový stav zevrubně vyhodnotil. Nelze pominout, že krajský soud zavázal stěžovatele k provedení úkonů fakticky stěžít proveditelných, a to jak s ohledem na dosavadní bezvýsledné pokusy, které stěžovatel několikrát učinil, na zjevnou neochotu zainteresovaných osob k součinnosti, tak i s ohledem na objektivní (ne)možnosti s přihlédnutím k časovému odstupu; (k tomu přistoupila i nynější situace na Ukrajině, což prakticky vylučuje krajským soudem akcentovanou možnou spolupráci formou mezinárodního dožádání s ukrajinskými

daňovými orgány). Dle Nejvyššího správního soudu není namístě pokynem, který krajský soud vyslal, pro další řízení stěžovatele zavázat.

[39] Nejvyšší správní soud uzavírá, že bude na krajském soudu, aby v další řízení řádně porovnal závěry učiněné správcem daně a stěžovatelem se skutečnostmi vyplývajícími ze spisového materiálu, přičemž vypořádá veškeré žalobní námítky a předloží srozumitelnou, konkrétní a logicky ucelenou argumentaci vysvětlující, z jakých skutkových i právních důvodů neshledává či naopak shledává postup stěžovatele zákonným a věcně správným.

[40] Krajský soud v dalším řízení zohlední rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, v kontextu obsahu správního spisu vyhodnotí, zda správce daně prokázal vážné a důvodné pochyby ohledně věrohodnosti žalobcem předložených účetních dokladů, respektive, zda žalobce tyto dokázal případně vyvrátit a prokázal tak pravdivost svých tvrzení. Bude se zabývat především tím, zda správce daně na základě relevantních zjištění, která učinil, tvrzení a předložené účetní doklady stěžovatele dostatečně zpochybnil; vyhodnotí, zda např. fakt, že dodavatelé neevidovali zaměstnance, čímž porušili předpisy na úseku zaměstnanosti či sociálního zabezpečení, je dostatečně způsobily zpochybnit tvrzení žalobce, resp. je pro posouzení (ne)unesení důkazního břemene žalobcem relevantní, zda tato skutečnost vylučuje uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak uvádí žalobce; bude se tedy zabývat tím, zda pochybnosti správce daně založené na absenci zaměstnanců deklarovaných společností v kontextu s dosud provedeným dokazováním a hodnocením důkazů v souladu s § 8 daňového řádu mohly bez dalšího důvodně vést k závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem, resp. unesení důkazního břemene správcem daně.

[41] Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že Soudní dvůr EU o předložené předběžné otázce (ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017) rozhodl rozsudkem ze dne 9. 12. 2021, ve věci C – 154/20 – *Kemwater ProChemie, s r. o.*, přičemž konstatoval: „*Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu svých nároků na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.*“ Krajský soud v dalším řízení přihlédne rovněž k závěrům SDEU výše uvedeným, jakož i k závěrům, které vyslovil rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208.

[42] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm krajský soud rovněž rozhodne o nákladech řízení o kasační stížnosti (§110 odst. 3 s. ř. s.). Krajský soud je vázán právním názorem výše vysloveným (§110 odst. 4 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 25. března 2022

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu