



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **J. R.**, zastoupen daňovým poradcem **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2017, č. j. 29996/17/5300-21443-702551, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 1. 2022, č. j. 29 Af 73/2017 - 82,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 1. 2022, č. j. 29 Af 73/2017 - 82, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 20. 10. 2016 dodatečné platební výměry č. j. 1816508/16/3301-52521-711723, č. j. 1816550/16/3301-52521-711723 a č. j. 1816603/16/3301-52521-711723, kterými doměřil žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011 ve výši 91.287 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 18.257 Kč; za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 ve výši 159.068 Kč a penále z doměřené daně ve výši 31.813 Kč a za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012 ve výši 144.897 Kč a penále z doměřené daně ve výši 28.979 Kč.

[2] Správce daně tak žalobci neuznal odpočet na dani z přidané hodnoty na vstupu, uplatněný v uvedených zdaňovacích obdobích, neboť měl pochybnosti o dodávkách zboží (mobilních telefonů, náhradních dílů k mobilním telefonům a příslušenství) a služeb (správa webových stránek) uvedených v souhrnných hlášeních. Žalobce dle správce daně nedoložil, že zboží a služby pochází od deklarovaného dodavatele – plátce DPH (v případě

zboží a služeb dodaných společností FOR FISHING s. r. o.), a neprokázal, že obdržené zboží a služby použil pro účely uskutečňování své ekonomické činnosti (v případě zboží dodaného žalobci společností Macek & Petřík - mobil s. r. o., a služeb dodaných společností Secure-Logistik s. r. o.). Zároveň správce daně neuznal žalobci nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty z důvodu prodeje zboží do jiného členského státu Evropské unie (společnostem ELCOM TRADING s. r. o. a BEST PRODUCT s. r. o.), neboť pojal podezření, že zboží prodané žalobcem nebylo do jiného členského státu Evropské unie dodáno.

[3] Žalobce podal proti uvedeným platebním výměrům odvolání, která žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl, neboť se ztotožnil se závěry správce daně. Neshledal tak důvodnými odvolací námitky směřující proti závěru správce daně, že žalobce neunesl důkazní břemeno (nerozptýlil pochybnosti týkající se uvedených dodávek zboží a služeb) a neprokázal svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Ke kasační stížnosti žalovaného (stěžovatele) Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 11. 5. 2021, č. j. 1 Afs 337/2019 - 42 (dále jen „první rozsudek NSS“), zrušil rozsudek krajského soudu. Ten totiž přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele mimo rámec vznesených žalobních bodů, tedy v rozporu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[6] V novém řízení krajský soud opět zrušil rozhodnutí stěžovatele a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V rozsudku zejména zdůraznil, že na rozdíl od stěžovatele shledal výpověď svědka R. H. věrohodnou. Mezi jinými poukázal na skutečnost, že svědek R. H. vypovídal i ve vztahu k uskutečněným obchodům s jinými dodavateli žalobce, kteří byli pro správce daně kontaktní, přičemž u těchto obchodů vždy došlo ke shodě tvrzení svědka s deklarovaným dodavatelem žalobce.

[7] Zejména však uvedl, že důvody, pro které stěžovatel neosvědčil výpověď R. H. jako důkaz k prokázání uskutečnění plnění od deklarovaného dodavatele, krajský soud nepovažuje za dostatečně přesvědčivé.

[8] Ačkoliv krajský soud v souzené věci neměl za prokázané, že prokura byla R. H. udělena, zákon umožňuje (srov. § 450 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník) generálně zmocnit osobu k právním jednáním (u provozu obchodního závodu či pobočky), a proto nelze dle přesvědčení soudu zcela jistě takovou skutečnost považovat za nestandardní, a to dokonce do takové míry, že by byla schopna zpochybnit výpověď svědka.

[9] Stejně krajský soud nahlížel i na platbu některých plnění z vlastních zdrojů svědka. Je logické, že jestliže žalobce neměl přehled o obchodních případech, které R. H. jeho jménem uzavíral, nemohl R. H. k takovým obchodům poskytnout finanční prostředky. Věrohodnějším se proto jeví skutečnost, že svědek platil za zboží vlastními prostředky a ty následně po stěžovateli vymáhal. Tvrzení o nesolventnosti R. H. se dle krajského soudu s těmito závěry nevyklučuje.

pokračování

[10] Konečně soudu není zjevné, jakým způsobem skutečnost, že svědek neznal sídlo společnosti, se kterou jednal, a neověřoval důvěryhodnost svých obchodních partnerů, může zpochybnit tvrzení svědka o faktickém uskutečnění předmětných plnění a úhradě těchto plnění. Nucením podložení tvrzení ve svědecké výpovědi písemnými důkazy by svědecká výpověď fakticky ztrácela svou důkazní hodnotu, neboť by sama o sobě nebyla schopna prokázat skutečnosti, kterých se týká. Takové hodnocení svědecké výpovědi je dle krajského soudu nepřijatelné. Žalovaný má možnost neosvědčit svědeckou výpověď jako důkaz o uskutečnění plnění deklarovanými dodavateli žalobce, avšak musí dostatečně přesvědčivým způsobem zpochybnit buď věrohodnost provedeného důkazu, nebo dostatečnost jeho obsahu.

[11] Dle krajského soudu nebyla výpověď R. H. rozhodná pro přiznání odpočtu DPH ve vztahu k plnění od společnosti FOR FISHING, jelikož podle § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH platí, že pokud osoba, která není registrovaným plátcem DPH, ale vystaví doklad, na kterém uvede DPH, je povinna jej přiznat. Svědek pak potvrdil dodání deklarovaného zboží. Ve vztahu k prokázání dodání zboží do jiného členského státu společnostem ELCOM TRADING, s.r.o. a BEST PRODUCT s.r.o. pak žalovaný použil pouze vágní formulaci, že si žalobce neověřoval své obchodní partnery. Svědek však potvrdil obchodní spolupráci žalobce s těmito obchodními partnery, a žalovaný tuto skutečnost nijak věcně nezpochybnil. K prokázání přijetí služeb od Secure-Logistik s.r.o. a Macek & Petřík – mobil s.r.o. dle krajského soudu postačovalo tvrzení svědka R. H..

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[12] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost, ve které navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Předně upozornil na skutečnost, že žalobce nevěděl o obchodních transakcích s dotčenými společnostmi a v průběhu daňového řízení rezignoval na svoji důkazní povinnost. Teprve v reakci na výsledek kontrolního zjištění navrhl výslech svědka R. H., který měl potvrdit pravost skutečností uvedených v daňových tvrzeních. Správce daně žalobce vyzval k prokázání a doložení, že ve vztahu k plněním od společnosti FOR FISHING splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, tj. že zboží přijal od deklarovaného dodavatele - plátce, že ve vztahu k plněním od Secure-Logistik a Macek & Petřík - mobil tato plnění použil k uskutečňování své ekonomické činnosti, a vyzval jej k poskytnutí dalších informací o faktickém uskutečnění předmětných plnění, a že ve vztahu k plněním pro společnosti ELCOM TRADING a BEST PRODUCT naplnil podmínky dle § 64 zákona o DPH, zejména že zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.

[14] Dále uvedl, že prokura u fyzické podnikající osoby nepřipadá v úvahu ani podle staré právní úpravy, která na věc dopadala. Žalobce nepředložil žádné oprávnění, na jehož základě za něj mohl svědek R. H. jednat. Soud navíc ignoroval skutečnost, že svědek byl zaměstnancem žalobce na základě pracovní smlouvy, a byl proto povinen konat práci dle jeho pokynů. O tom, s kým žalobce obchoduje, se však dozvěděl až v daňovém řízení. Vztah svědka a žalobce nelze vnímat jako standardní a jejich jednání jako obvyklé.

[15] Upozornil, že závěr krajského soudu o věrohodnějším skutkovém scénáři (při dojednání obchodu R. H. zaplatil zboží vlastními prostředky a následně tyto prostředky vymáhal po žalobci) nemá oporu ve zjištěných skutečnostech a je založen toliko na domněnkách. Kdyby svědek po žalobci vymáhal finanční prostředky, jež vynaložil na koupi zboží, žalobce by logicky zjistil, jaké obchody proběhly, s kým, za jakou cenu. Stěžovatel nadto zdůraznil, že argumentaci solventností svědka v napadeném rozhodnutí neužil.

[16] Správci daně dále zjistili, že dodavatelé nepodali za relevantní daňová období daňové přiznání, jsou vesměs nekontaktní, nenacházejí se na adrese sídla, nebo jim byla zrušena registrace k DPH.

[17] Krajský soud konstatoval, že výpověď svědka R. H. ve vztahu k ostatním dodavatelům vedla k uznání výdajů. Stalo se tak však pouze ve vztahu k paní P., která potvrdila vystavenou fakturu i dodání zboží, a to v rámci jiné svědecké výpovědi. To však nevypovídá absolutně nic o věrohodnosti jiné (v pořadí druhé) svědecké výpovědi R. H.. Soud přehlédl navíc i další pochybnosti vznesené správcem daně.

[18] Svědecká výpověď R. H. však nebyla způsobilá prokázat, že společnost FOR FISHING byla plátcem DPH; že se dodávky zboží a služeb od dodavatelů FOR FISHING, Secure-Logistik a Macek & Petřík - mobil uskutečnily způsobem, jaký žalobce uvedl v účetních dokladech, že je užil k uskutečňování ekonomické činnosti a že plnění pro ELCOM TRADING a BEST PRODUCT bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Stěžovatel zdůraznil také to, že svědecká výpověď vůbec neprokazovala, že plnění, které mu bylo dodáno, použil v rámci své ekonomické činnosti.

[19] Dále uvedl konkrétní důvody, které vnesly pochybnosti do správnosti žalobcových tvrzení, a specifikoval nedostatečnost výpovědi R. H. ve vztahu k jednotlivým pochybnostem.

[20] Ke společnosti FOR FISHING stěžovatel uvedl, že příjemce má nárok na odpočet daně, pouze prokáže-li jej. Krajský soud přehlédl, že pro vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň uvedenou na vystaveném dokladu dle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH není podmínkou to, že k uskutečnění zdanitelného plnění skutečně došlo, na druhé straně však existence nároku na odpočet daně u příjemce takového plnění je nadále podmíněna splněním podmínek vymezených v § 72 a § 73 ZDPH a prokázáním, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Ve vztahu ke společnostem Secure-logistik a Macek & Petřík - mobil se jednalo o pochybnost, zda žalobce užil plnění ke své ekonomické činnosti. Zaměstnanec (R. H.) nebyl schopen to potvrdit a prokázat použití konkrétních přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti žalobce. U společností ELCOM TRADING a BEST PRODUCT žalobce neprokázal, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu.

[21] Není myslitelné, aby při zjištěných nestandardnostech (tvrzené hotovostní úhrady, ke kterým docházelo např. „ve Zlíně“, „na Ondráši“, „u auta“; vztah mezi R. H. a účastníkem řízení vymykající se definici podnikatelské činnosti a nerespektující skutečnost, že zaměstnanec se řídí pokyny zaměstnavatele, neprověřování dodavatelů, neznalost dodavatelů ze strany žalobce atd.) a při absenci objednávek, dodacích listů a skladové evidence, byla pouze tato svědecká výpověď způsobilá prokázat, že plnění byla dodána deklarovanými dodavateli, kteří byli plátcí DPH, byla použita v rámci ekonomické

pokračování

činnosti žalobce a že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Odůvodnění napadeného rozsudku se neopírá o veškeré skutečnosti vyplývající ze správního spisu, neboť krajský soud se zabýval pouze svědeckou výpovědí R. H., aniž by ji posoudil rovněž ve vztahu ke všem zjištěním správce daně.

[22] Žalobce ve vyjádření uvedl, že stěžovatel již rozhodnutím ze dne 24. 2. 2022 zrušil rozhodnutí správce daně a řízení zastavil. Proto se dle jeho názoru stala kasační stížnost a celé řízení před správními soudy bezpředmětnou.

[23] Stěžovatel v replice setrval na své kasační stížnosti a odkázal na § 124a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[25] Kasační stížnost je důvodná.

[26] V souzené věci jde o opakovanou kasační stížnost, soud se tedy nejprve zabýval otázkou její přípustnosti ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. K přípustnosti opakované kasační stížnosti lze předně odkázat na usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS, v němž se konstatuje: *„Opakovaná kasační stížnost, v níž stěžovatel vznesl pouze námitky, které mohl uplatnit již v předešlé kasační stížnosti, je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřípustná. Ze zákazu opakované kasační stížnosti platí výjimky pro případy, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí soudu pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Posouzení toho, které námitky mohl stěžovatel uplatnit již v předešlé kasační stížnosti, závisí na konkrétních okolnostech případu.“* Platí však, že vysloveným závazným právním názorem v předchozím řízení je následně vázán krajský i Nejvyšší správní soud (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021 - 50).

[27] V projednávané věci byl předchozí rozsudek krajského soudu zrušen pro porušení dispoziční zásady, tedy provedení přezkumu napadeného rozhodnutí stěžovatele mimo rámec vznesených žalobních bodů v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. Krajský soud se zabýval unesením primárního důkazního břemene správcem daně. V nyní projednávané kasační stížnosti je však meritem již další fáze dokazování (správnost posouzení unesení důkazního břemene žalobcem), kasační stížnost je proto v celém rozsahu přípustná.

[28] Meritem projednávané věci je posouzení významu svědecké výpovědi ve vztahu k unesení důkazního břemene žalobcem stran jeho nároku na uznání odpočtu a osvobození od DPH.

[29] Pochybnosti stěžovatele a před ním správce daně byly založeny na skutečnostech, že společnosti FOR FISHING byla zrušena registrace k DPH. Společnost Macek & Petřík – mobil se nenachází na adrese svého sídla, jednatel této společnosti dne 21. 5. 2014 zemřel a společnost nepodala za daná zdaňovací období daňová přiznání. Společnost

Secure-Logistik nesídlí na adrese zapsané v obchodním rejstříku, je vůči správci daně nekontaktní a za dotčená období nepodala daňová přiznání. Odběratel ELCOM TRADING je nekontaktní, na adrese svého sídla se nezdržuje, ke dni 31. 08. 2013 mu byla zrušena registrace k DPH. Odběratel BEST PRODUCT je nekontaktní, na adrese svého sídla se nezdržuje, daňové přiznání za předmětné zdaňovací období sice podal, ale pořízení zboží z jiného členského státu v něm neuvedl, ke dni 3. 12. 2014 mu byla zrušena registrace k DPH z důvodu nespolupráce se správcem daně. Tyto skutečnosti zjistil správce daně na základě místních šetření a vlastní vyhledávací činnosti.

[30] Krajský soud správně shrnul judikaturu vztahující se k přenášení důkazního břemene (srov. zejména bod [23], či z nedávné doby rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1 Afs 49/2021 - 39). V posledně zmíněném rozsudku soud konstatoval, že unese-li správce daně své důkazní břemeno, tedy dostatečně věrohodně zpochybní tvrzení daňového subjektu, pak je opět na něm, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm bylo účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 1 Afs 49/2021 - 42 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).

[31] K přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (či naopak) může dojít i opakovaně. Vzniknou-li tedy na základě předložených důkazů správci daně další pochybnosti, nic mu nebrání v tom, aby daňový subjekt opětovně vyzval k prokázání rozhodných skutečností. Jde tedy o vyvrácení důvodných pochybností správce daně. Jsou-li vyvráceny, daňový subjekt unese důkazní břemeno. To však v projednávané věci krajský soud posoudil nedostatečně. Ustal totiž na tom, že správce daně a žalovaný dostatečně neodůvodnili, proč svědecká výpověď R. H. nebyla způsobila prokázat, že se dodávky zboží a služeb uskutečnily způsobem, který deklaroval žalobce; tedy neunesl své důkazní břemeno. K onomu závěru však krajský soud nevznesl dostatečné důvody a navíc nepřihlédl ke všem rozhodným okolnostem věci.

[32] V souzené věci správce daně konstatoval, že deklarovaní dodavatelé byli pro správce daně nekontaktní, či jim byla zrušena registrace k DPH, proto nabyl pochybnosti o oprávněnosti odpočtů a osvobození daně z přidané hodnoty.

[33] Správce daně tedy měl pochybnosti, zda žalobce ve vztahu k plněním od FOR FISHING splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, tj. že zboží přijal od deklarovaného dodavatele – plátce DPH, že ve vztahu k plněním od Secure-Logistik a Macek & Petřík - mobil tato plnění použil k uskutečňování své ekonomické činnosti, a vyzval jej k poskytnutí dalších informací o faktickém uskutečnění předmětných plnění, a že ve vztahu k plněním pro ELCOM TRADING a BEST PRODUCT naplnil podmínky dle § 64 zákona o DPH, zejména že zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu EU.

[34] Své pochybnosti správce daně předestřel žalobci opětovně v seznámení se s výsledkem daňové kontroly. Na tuto písemnost však žalobce nereagoval.

pokračování

[35] Žalobce až ve vyjádření ke kontrolním závěrům uvedl, že činnost jeho provozovny v Uherském Hradišti měl na starost R. H., kterého navrhuje vyslechnout jako svědka. V odpovědi ze dne 15. 7. 2016 žalobce uvedl, že deklarované dodavatele zná jen z faktur a až z kontroly prováděné správcem daně. R. H. prováděl činnost týkající se provozovny sám. Finanční prostředky do podnikání vkládal své vlastní.

[36] Krajský soud však právě výše zmíněné pochybnosti správce daně přehlíží a toliko izolovaně utváří „realitu“ z výpovědi svědka. Vyvracení důvodných pochybností správce daně se děje v procesu dokazování, nikoliv toliko v jednom jeho okamžiku (přezkoumání svědecké výpovědi, resp. jejího obsahu). Zvláštností posuzovaného případu je fakt, že svědek se ocitl fakticky v postavení daňového subjektu, neboť žalobce na něj údajně „převděl“ odpovědnost za všechny aspekty svého podnikání v pobočce v Uherském Hradišti. Uzavírá-li tedy správce daně, že svědek neověřoval důvěryhodnost dodavatelů a nepředložil objednávky, skladové evidence apod., váže se tato výtka k postavení svědka v pozici subjektu označeného žalobcem za odpovědného za tyto důkazní prostředky, nikoliv k samotné svědecké výpovědi či jejímu obsahu.

[37] Žalobce nepředložil žádné důkazy ke svým obchodním případům, jež by zvrátily jeho důkazní břemeno; to obzvláště za situace, kdy výpověď svědka nevyvracela pochybnosti správce daně o nároku na odpočet a osvobození od DPH (tedy zda společnost FOR FISHING byla plátcem DPH, zda žalobce užil dodávky od společností Secure-Logistik a Macek & Petřík – mobil k ekonomické činnosti, a zda plnění pro ELCOM TRADING a BEST PRODUCT bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu). Tyto skutečnosti mohou mít významný vliv na celkové posouzení, zda svědeckou výpovědí byly prokázány skutečnosti tvrzené žalobcem, či naopak svědeckou výpovědí (ne)došlo k vyvrácení důvodných pochybností správce daně (k prokázání deklarovaných skutečností nedošlo). Otázku unesení důkazního břemene, výše soudem naznačenou optikou, ovšem musí jako první posoudit krajský soud.

[38] Žalobce v rámci daňového řízení tvrdil, že svědek hradil zboží a služby z vlastních finančních prostředků. Krajský soud tato zjištění přešel s tím, že „*se jeví jako mnohem věrohodnější, že při dojednání obchodu R. H. zaplatil zboží vlastními prostředky a následně tyto prostředky vymáhal po žalobci*“. Tvrzení krajského soudu však nejenomže nemá předobraz ve spise, ale naopak se jeví jako velmi nepravděpodobné a nevěrohodné; dokonce naráží i na tvrzení žalobce, že o dodavatelích nevěděl (což by při vymáhání prostředků od svědka velmi pravděpodobně nenastalo). Nadto je však nutné podotknout, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neargumentoval solventností svědka R. H., či proti způsobům jakým byly dotčené obchody financovány. Argumentace ve vztahu k dani z přidané hodnoty byla založena na jiných skutečnostech.

[39] Závěry krajského soudu, pokud jde o hodnocení svědecké výpovědi, vycházely z nepotvrzených domněnek a nenacházely dostatečnou oporu ve spisech. Ve vztahu k možnému (ne)unesení důkazního břemene jedním z účastníků řízení je navíc zapotřebí posoudit i všechny relevantní okolnosti věci. Svědecká výpověď R. H. se potom týká zejména skutečností prokazujících případné uskutečnění dotčených obchodů, nikoliv však nároku žalobce na odpočet a osvobození od DPH. Stěžovatel však závěry v napadeném rozhodnutí vystavěl zejména na skutečnosti, že výpověď svědka R. H. nevyvracela jeho pochybnosti o nároku žalobce na odpočet a osvobození od DPH.

[40] Kasační soud dodává, že důkazní břemeno lze unést prokázáním vlastního tvrzení, nikoliv toliko pouhým tvrzením. Skutečnost, že daňový subjekt obecně uvádí, že něco nějak “proběhlo“, bez toho aniž by doložil jakýkoliv důkaz pro své tvrzení či navrhl provedení důkazního prostředku, a tato tvrzení v další fázi řízení mění, může i umocnit pochybnosti vznesené správcem daně.

[41] Na závěr Nejvyšší správní soud připomíná, že při posuzování nároku na odpočet DPH, je dle recentní judikatury Soudního dvora EU ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, následného rozsudku rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208 a navazující judikatury, potřeba prověřovat, zda byl skutečný dodavatel plnění plátcem DPH a nikoliv pouze zda k uskutečnění zdanitelného plnění došlo osobou uvedenou v dokladech. V nyní souzené věci se tato skutečnost dotkne zejména plnění poskytnutého společností FOR FISHING.

IV. Závěr a náklady řízení

[42] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.). V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.); v novém řízení opakovaně posoudí unesení důkazního břemene v kontextu se všemi okolnostmi věci; své závěry formuluje zejména s přihlédnutím ke zjištěním ze spisů (správních, případně soudních). V této souvislosti zhodnotí i otázku (ne)unesení důkazního břemene stran nároku na uplatnění odpočtů a osvobození od DPH.

[43] V dalším řízení rozhodne krajský soud též 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.

V Brně dne 9. června 2022

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu